

6/2010

Die Dokumentationspflichten im Rahmen von Verrechnungspreisen

Gernot Brähler, Christoph Engelhard,
Julia Käse

Ilmenauer Schriften zur
Betriebswirtschaftslehre

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt.

Alle Rechte, auch die der Übertragung, des Nachdrucks und der Vervielfältigung des Buches oder Teilen daraus, bleiben vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

© VERLAG proWiWi e. V., Ilmenau, 2010

Ilmenauer Schriften zur Betriebswirtschaftslehre
www.tu-ilmenau.de/is-www

Herausgeber:

Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Norbert Bach, Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Gernot Brähler, Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Gerrit Brösel, Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Katja Gelbrich, Prof. Dr. rer. pol. David Müller, Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Rainer Souren

ISSN 1866-2145 (Druckausgabe)

ISSN 2192-4643 (Online)

ISBN 978-3-940882-25-7 (Druckausgabe)

URN urn:nbn:de:gbv:ilm1-2011200337

Ilmenauer Schriften zur
Betriebswirtschaftslehre
6/2010

Die Dokumentationspflichten im Rahmen von
Verrechnungspreisen

Gernot Brähler¹, Christoph Engelhard², Julia Käse³

¹ Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Gernot Brähler, Steuerberater,
Leiter des Fachgebiets Steuerlehre/Prüfungswesen an der TU Ilmenau

² Dipl.-Kfm. Christoph Engelhard, Wissenschaftlicher Mitarbeiter des Fachgebiets
Steuerlehre/Prüfungswesen an der TU Ilmenau

³ Julia Käse, Bachelorstudentin im Studiengang Medienwirtschaft an der TU Ilmenau

VORWORT

Die voranschreitende Globalisierung rückt das Internationale Steuerrecht zunehmend in den Fokus steuerrechtlicher und wirtschaftlicher Untersuchungen. Konzerne sind häufig international aufgestellt und tauschen Leistungen über nationale Grenzen hinweg aus.

Der im Konzern erwirtschaftete Gewinn wird unter Anwendung von Verrechnungspreisen zwischen den einzelnen Einheiten aufgeteilt und bietet damit den Unternehmen die Möglichkeit, Besteuerungssubstrat ins Ausland zu verlagern. Um die vom Unternehmen ermittelten Ansätze nachvollziehen und auf die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes prüfen zu können, verlangt der Gesetzgeber eine entsprechende Dokumentation der Verrechnungspreisermittlung. Nicht zuletzt deshalb gilt die Verrechnungspreisproblematik als eines der wichtigsten Themen im Internationalen Steuerrecht.

Aus diesen Gründen hat das Fachgebiet für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Steuerlehre/Prüfungswesen im Sommersemester 2010 hierzu eine Bachelorarbeit unter dem Titel „Die Dokumentationspflichten im Rahmen von Verrechnungspreisen“ an Frau Julia Käse vergeben.

Der folgende Beitrag ist auf Grundlage dieser Bachelorarbeit entstanden.

Ilmenau, im Dezember 2010

Gernot Brähler

INHALTSVERZEICHNIS

TABELLENVERZEICHNIS.....	III
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	III
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	IV
1. EINLEITUNG.....	1
2. THEORETISCHE GRUNDLAGEN	3
2.1 Verrechnungspreise.....	3
2.2 Fremdvergleichsgrundsatz	3
2.3 Verrechnungspreismethoden.....	4
2.3.1 Preisvergleichsmethode.....	5
2.3.2 Wiederverkaufspreismethode.....	6
2.3.3 Kostenaufschlagsmethode.....	8
2.3.4 Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode	9
2.3.5 Transaktionsbezogene Netto-Margen-Methode.....	10
3. DOKUMENTATIONSPFLICHTEN	11
3.1 Rechtsgrundlage.....	11
3.1.1 Entwicklung der Rechtsprechung.....	11
3.1.2 Berichtigung von Einkünften bei Geschäftsbeziehungen zum Ausland - § 1 AStG	13
3.1.2.1 Figur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters	14
3.1.2.2 Verrechnungspreisermittlung	15
3.1.3 Mitwirkungspflichten bei Auslandsbezug § 90 Abs. 3 AO	16
3.2 Verrechnungspreisdokumentation	18
3.2.1 Sachverhaltsdokumentation	20
3.2.2 Angemessenheitsdokumentation.....	22
3.2.2.1 Unternehmenscharakterisierung	22
3.2.2.2 Wahl der Methode und deren Anwendung.....	25
3.2.3 Vor- und Nachteile einer Verrechnungspreisdokumentation.....	26
3.2.4 Verrechnungspreisrichtlinie	27
4. SANKTIONSVORSCHRIFTEN	29
4.1 Folgen des § 162 Abs. 3 und 4 AO	29
4.2 Unverwertbarkeit der Verrechnungspreisdokumentation	31
5. FAZIT	32
Anhang 1: Funktions- und Risikoanalyse.....	35

Anhang 2: Begründung der Angemessenheit	36
Anhang 3: Struktur der Angemessenheitsanalyse gem. den VwG Verfahren.....	37
LITERATURVERZEICHNIS	38
RECHTSPRECHUNGSVERZEICHNIS	43

TABELLENVERZEICHNIS

Tabelle 1: Wichtige Merkmale zur Bestimmung der Gleichwertigkeit	6
Tabelle 2: Übersicht der verschiedenen Methoden zur Verrechnungspreisbestimmung	11
Tabelle 3: Übersicht der Unternehmenstypen und der anzuwendenden Methode	24
Tabelle 4: Funktions- und Risikoanalyse	35
Tabelle 5: Begründung der Angemessenheit.....	36
Tabelle 6: Struktur der Angemessenheitsanalyse gem. den VwG Verfahren	37

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abbildung 1: Entwicklung der Vorschriften zur Verrechnungspreisdokumentation.....	13
---	----

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

AO	Abgabenordnung
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
EStG	Einkommensteuergesetz
f.	folgend
ff	folgende
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
HGB	Handelsgesetzbuch
i.H.v.	in Höhe von
i.S.	im Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit
KStG	Körperschaftsteuergesetz
n.F.	neue Fassung
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Rz.	Randziffer
Sp.	Spalte
SteVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz
Tz.	Textziffer
vgl.	vergleiche
VwG Verfahren ...	Verwaltungsgrundsätze-Verfahren
z.B.	zum Beispiel

1. EINLEITUNG

Mit einem geschätzten Anteil von 70 Prozent¹ des Welthandels² nehmen Lieferungen und Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen eine bedeute Stellung ein. In den vergangenen Jahren hat ihre Bedeutung zugenommen, allerdings ist die Handhabung schwieriger geworden.³ Die von den der Finanz- und Wirtschaftskrise verursachten Umsatz- und Gewinneinbußen hat multinationale Unternehmen bezüglich der Gestaltung ihrer Verrechnungspreise vor Herausforderungen gestellt.⁴ Aber auch die Regierungen sehen sich hohen Kosten durch Haushaltsdefizite, Konjunkturpakete und Bankenrettungen gegenüber.⁵ So wurden beispielsweise die Änderungen für Verrechnungspreise durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 als Gegenfinanzierung für die Entlastungsmaßnahmen dieses Gesetzes begründet. Deshalb haben sich die weltweiten Bedingungen für Verrechnungspreise enorm verändert⁶ und sind im internationalen Steuerrecht zu einem der wichtigsten Themen geworden.⁷

In den letzten Jahren hat sich die deutsche Rechtsprechung zu den Verrechnungspreisen durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren und zuletzt die Unternehmensteuerreform 2008 geändert und zu neuen Dokumentationsvorschriften für Verrechnungspreise geführt. Die Verrechnungspreisdokumentation ist Ausgangspunkt für die Prüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen und ist daher fester Bestandteil jeder Betriebsprüfung internationaler Konzerne.⁸ Weil Betriebsprüfer die Angemessenheit der Verrechnungspreise intensiver untersuchen werden,⁹ ist anzunehmen, dass die Verrechnungspreisfragen an Bedeutung gewinnen werden.¹⁰ Aufgrund von unbestimmten Rechtsbegriffen¹¹ und ungeklärten Sachverhalten¹²

¹ 2004 waren es noch 60 Prozent. Vgl. Kahle, Holger, Internationale Verrechnungspreise aus steuerlicher Sicht, in: ZfCM 2007, S. 96.

² Vgl. Wehnert, Oliver, Verrechnungspreise und immaterielle Wirtschaftsgüter, in: IStR 2007, S. 558.

³ Vgl. Ernst & Young, 2009 Global transfer pricing survey, S. 6.

⁴ Vgl. Ernst & Young, 2009 Global transfer pricing survey, S. 5 f; vgl. Engler, Gerhard, Verrechnungspreise in der Rezession, in: IStR 2010, S. 685.

⁵ Vgl. Ernst & Young, 2009 Global transfer pricing survey, S. 5 f.

⁶ Vgl. Ernst & Young, 2009 Global transfer pricing survey, S. 5f.

⁷ Vgl. Baumhoff, H./Ditz, X./Greinert, M., Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, in: DStR 2007, S. 1461.

⁸ Vgl. Fischer, W./Looks, C./im Schlaa, S., Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise – Aktuelle Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und zukünftige Entwicklungen, in BB 2010 Heft 4, S. 162.

⁹ Vgl. Schnorberger, Stephan, Die Viererkette oder der Mindestumfang verwertbarer Verrechnungspreis-Dokumentation, in: DB 2009, Heft 38, S. 2010.

¹⁰ Vgl. Kaminski, B./Strunk, G., Analyse der aktuellen Rechtsprechung des BFH zur Verrechnungspreisbestimmung, in: BB 2005, S. 2379.

herrscht jedoch noch immer Unsicherheit hinsichtlich der Dokumentation von Verrechnungspreisen. Sofern keine ordnungsgemäße Dokumentation vorgelegt wird oder diese unverwertbar ist und somit der Nachweis für fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise fehlt, greifen die neu eingeführten Absätze 3 und 4 des § 162 AO. Demzufolge muss der Steuerpflichtige mit einer Einkünftekorrektur und hohen Strafzuschlägen rechnen.¹³ Er trägt folglich das Risiko einer erheblichen Steuernachzahlung und zusätzlichem Verwaltungsaufwand. Dies sollte vermieden werden, indem die Aufzeichnungen nachweisen, dass die gewählten Verrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.¹⁴ Das Ziel dieses Beitrags liegt deshalb darin, die Anforderungen an die Aufzeichnungspflichten darzustellen sowie mögliche Sanktionen zu erläutern. Es werden Unklarheiten benannt und ein Lösungsansatz gezeigt. Vor- und Nachteile sowie Kritik an den Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise werden wiedergegeben.

Zunächst werden die theoretischen Grundlagen dargelegt. Hierbei wird der Begriff und Zweck von Verrechnungspreisen erläutert. Anschließend werden der Fremdvergleichsgrundsatz und die verschiedenen Verrechnungspreismethoden erklärt. Der nächste Abschnitt besteht aus der Darstellung der Rechtsgrundlage für die Dokumentationspflichten in der Bundesrepublik Deutschland. Dabei wird auf die Entwicklung der Rechtsprechung sowie auf die wichtigsten Vorschriften (§ 1 AStG, § 90 Abs. 3 AO) eingegangen. Aufbau und Struktur einer Verrechnungspreisdokumentation, insbesondere ihre wichtigsten Bereiche der Sachverhaltsdokumentation und der Angemessenheitsdokumentation, bilden das darauffolgende Kapitel. Im Anschluss werden die Vor- und Nachteile der zu erstellenden Aufzeichnungen beschrieben sowie auf die Erstellung einer konzerneigenen Verrechnungspreisrichtlinie eingegangen. Der vierte Abschnitt beschäftigt sich mit den Sanktionsvorschriften des § 162 Abs. 3 und 4 AO. In diesem Zusammenhang wird auch geklärt, wann eine Verrechnungspreisdokumentation unverwertbar ist. In einem abschließenden Fazit erfolgt eine Zusammenfassung der Ergebnisse sowie eine Diskussion und ein Ausblick auf die weitere Entwicklung.

¹¹ Nach Baumhoff, H./Dietz, X./Greinert, M., Grundsätze der Dokumentation internationaler Verrechnungspreise nach der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV), in: DStR 2004, S. 164 sind dies z.B. außergewöhnlicher Geschäftsvorfall, Geschäftsbeziehung, Geschäftsvorfall, Gleichartigkeit und Gleichwertigkeit.

¹² Vgl. Vögele, A./Brem, M., Die neue Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO: Systematik zu Aufbau und Struktur der Verrechnungspreisdokumentation, in: IStR 2004, S. 49.

¹³ Vgl. Schnorberger, Stephan, Die Viererkette oder der Mindestumfang verwertbarer Verrechnungspreisdokumentation, in: DB 2009, Heft 38, S. 2011.

¹⁴ Vgl. Derlien, U./Weissinger, A., Praxishinweise zur Erstellung einer sachgerechten Verrechnungspreisdokumentation, in: BC 2004, S. 8.

2. THEORETISCHE GRUNDLAGEN

2.1 VERRECHNUNGSPREISE

Da die Lieferungen und Leistungen verbundener Unternehmen nicht auf einem realen Markt gehandelt werden, stellen die Verrechnungspreise Substitute für fehlende Marktpreise dar. Der Preis, den ein Konzernunternehmen einem anderen Unternehmen desselben Konzerns für erbrachte Lieferungen und Leistungen in Rechnung stellt, ist der Verrechnungspreis.¹⁵ Die Verrechnungspreise haben dabei die Funktion, den Gewinn zwischen den verbundenen Unternehmen aufzuteilen. Innerhalb eines Konzerns kann mittels der Verrechnungspreise das Steuersubstrat zwischen den Konzernunternehmen verschoben werden. Die Höhe des Preises hängt deshalb neben den betriebswirtschaftlichen Funktionen wie z.B. Koordination und Erfolgsermittlung der Unternehmensbereiche auch von steuerlichen Zielen ab.¹⁶ International tätige Unternehmen können durch hohe oder niedrige Verrechnungspreise bzw. im Extremfall sogar durch kostenlose, konzerninterne Transaktionen die unterschiedlich hohen Steuersätze zwischen den verschiedenen Ländern zu ihrem Vorteil ausnutzen.¹⁷ Deshalb sind die Verrechnungspreise mithilfe eines Fremdvergleichs, der im nächsten Abschnitt erläutert wird, zu ermitteln.

2.2 FREMDVERGLEICHSGRUNDSATZ

Zur Bestimmung von Verrechnungspreisen für steuerliche Zwecke wird in vielen Ländern der Fremdvergleichsgrundsatz (Prinzip des dealing-at-arm's-length) angewandt. Der Grundsatz ist in Art. 9 OECD-Musterabkommen verankert¹⁸ und seit der Unternehmensteuerreform 2008 auch im deutschen Recht definiert.¹⁹ § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG bestimmt, dass die Verrechnungspreise so gewählt werden sollen, wie „sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten“. ²⁰ Das bedeutet, dass international verbundene Unternehmen ihre Verrechnungspreise so gestalten müssen, wie sie sie auch mit

¹⁵ Vgl. Brähler, Gernot, Internationales Steuerrecht, 6. Aufl. Wiesbaden 2010, S. 409.

¹⁶ Vgl. Schreiber, Ulrich, Besteuerung der Unternehmen, 2. Aufl., Berlin Heidelberg 2008, S. 446- 448.

¹⁷ Vgl. Kahle, Holger, Internationale Verrechnungspreise aus steuerlicher Sicht, in: ZfCM 2007, S. 96.

¹⁸ Vgl. Kahle, Holger, Internationale Verrechnungspreise aus steuerlicher Sicht, in: ZfCM 2007, S. 97.

¹⁹ Vgl. Frischmuth, Markus, UntStRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG n.F., in: IStR 2007, S. 485.

²⁰ § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG.

unabhängigen Dritten festgelegt bzw. wie sie unabhängige Unternehmen miteinander vereinbart hätten. Die deutsche Definition stimmt daher mit der Definition der OECD überein.²¹

Es gibt zwei Arten des Fremdvergleichs: den tatsächlichen Fremdvergleich und den hypothetischen Fremdvergleich. Ein tatsächlicher Fremdvergleich liegt vor, wenn der Fremdvergleich mit den Marktdaten einer vergleichbaren Transaktion durchgeführt wird,²² wie zum Beispiel bei börsennotierten Produkten oder Dienstleistungen. Von einem hypothetischen Fremdvergleich wird gesprochen, wenn der Preisbildungsprozess simuliert wird, weil keine vergleichbaren Daten vorhanden sind.²³ Dies ist z.B. bei der Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern der Fall. Der Grundsatz des Fremdvergleichs wird in der Literatur auch immer wieder kritisch²⁴ beurteilt. Hauptpunkt der Kritik ist, dass die Bewertung mit Marktpreisen die Vorteile aus dem Zusammenwirken der Konzernunternehmen nicht berücksichtigt.²⁵ Daneben wird die Schwierigkeit, Vergleichsdaten zu finden, bemängelt.²⁶

2.3 VERRECHNUNGSPREISMETHODEN

Die Verrechnungspreismethoden sind die Verfahren, mit denen die Höhe der Verrechnungspreise ermittelt wird. Die standardmäßig herangezogenen Preisvergleichs-, die Wiederverkaufspreis- und die Kostenaufschlagmethode sind international anerkannt, grundsätzlich gleichgestellt und können auch vermischt zur Anwendung kommen. Die Preisvergleichsmethode wird vor allem bei Warenverkäufen herangezogen. Die Verrechnungspreise für Dienstleistungen und nicht auf dem Markt gehandelte Produkte lassen sich meistens durch die Kostenaufschlags- oder die Wiederverkaufspreismethode bestimmen.²⁷ Neben den Standardmethoden gibt es noch die Gewinnmethoden. Zu diesen zählen die Gewinnaufteilungs-, die Ge-

²¹ Vgl. Vögele, A./Brem, M., Die neue Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO: Systematik zu Aufbau und Struktur der Verrechnungspreisdokumentation, in: IStR 2004, S. 48 f.

²² Vgl. Kahle, Holger, Internationale Verrechnungspreise aus steuerlicher Sicht, in: ZfCM 2007, S. 97.

²³ Vgl. Baumhoff, H./Ditz, X./Greinert, M., Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, in: DStR 2007, S. 1465.

²⁴ Vgl. Kahle, Holger, Internationale Verrechnungspreise aus steuerlicher Sicht, in: ZfCM 2007, S. 97; Wagenhofer, Alfred, Verrechnungspreise, Sp. 2074-2083 sowie Schreiber, U./Rogall, M., Internationale Verrechnungspreise, Sp. 788f, beide in: Küpper, H./Wagenhofer, A. (Hrsg.), Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, 4. Aufl., Stuttgart 2002; Schröer, André, Entscheidungswirkungen steuerlicher Erfolgsabgrenzungsparadigmen bei multinationalen Unternehmen, in: zfbf 2004, S. 275.

²⁵ Vgl. Kahle, Holger, Internationale Verrechnungspreise aus steuerlicher Sicht, in: ZfCM 2007, S. 97.

²⁶ Vgl. Wellens, Ludger, Fremdvergleichsgrundsatz nach OECD und nach deutschem Recht - Gleichzeitig Vorstellung des Diskussionsentwurfs der OECD hinsichtlich der Überarbeitung der Kapitel I und III der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie, in: IStR 2010, S. 153.

²⁷ Vgl. Jacobs, Otto H., Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007, S. 748.

winnvergleichs- und die Transaktionsbezogene Netto-Margen-Methode.²⁸ Die Gewinnvergleichsmethode (comparable profit method), die vor allem in den USA zur Anwendung kommt,²⁹ wird jedoch von den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren abgelehnt³⁰ und ist deshalb nicht Gegenstand dieses Beitrags. Die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode und die Transaktionsbezogene Netto-Margen-Methode sind den Standardmethoden grundsätzlich nachrangig und können nur unter bestimmten gesetzlichen Bedingungen verwendet werden.³¹ Ist es nicht möglich, zulässige Fremdvergleichsdaten zu beschaffen, so können unter engen Voraussetzungen auch innerbetriebliche Plandaten zur Verrechnungspreisbestimmung herangezogen werden.³² Im Folgenden werden die verschiedenen Methoden erläutert.

2.3.1 PREISVERGLEICHSMETHODE

Die Preisvergleichsmethode (comparable uncontrolled priced method - CUP) ist die Methode, die den Fremdvergleichsgrundsatz am besten umsetzt.³³ Zur Verrechnungspreisbestimmung wird hier das Geschäft zwischen den beiden verbundenen Unternehmen mit dem zwischen einem zum Konzern gehörigen Unternehmen und einem fremden Dritten (innerer Preisvergleich) oder dem Geschäft zwischen zwei unabhängigen fremden Unternehmen verglichen (äußerer Preisvergleich). Grundsätzlich geht dabei der innere dem äußeren Preisvergleich vor, da dieser eine bessere Vergleichbarkeit bringt. Bei einem äußeren Preisvergleich wird der Vergleichspreis in erster Linie durch Börsennotierungen, branchenübliche Preise (Listenpreise) oder Verträge zwischen fremden Dritten festgestellt.³⁴

Weiterhin wird zwischen einem direkten und einem indirekten Preisvergleich unterschieden. Bei einem direkten Preisvergleich müssen die wichtigsten Einfluss- und Bewertungsgrößen (z.B. Qualität, Menge, Marktbedingungen) identisch oder zumindest ähnlich sein, wohingegen im Rahmen des indirekten Preisvergleichs ungleiche Geschäfte – solange der Einfluss der abweichenden Merkmale eliminiert wird – als Vergleichsgröße herangezogen werden kön-

²⁸ Vgl. Borstell, Thomas, ABC der Verrechnungspreise, in: Vögele, Alexander (Hrsg.), Handbuch der Verrechnungspreise, 2. Aufl., München 2004, S. 14.

²⁹ Vgl. Wehnert, O./Brüninghaus, D./Marx, S./Andresen, U./Hülster, T./Beck, S./Bodenmüller, R./Wolff, C., Dokumentation von Verrechnungspreislisten: Ausgewählte Aspekte der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren (Teil I), in: IStR 2005, S. 717.

³⁰ Vgl. Tz. 3.4.10.3 b, VwG Verfahren.

³¹ Vgl. Tz. 3.4.10.3 VwG Verfahren.

³² Vgl. Lenz, M./Fischer, W./Schmidt, M., Verwaltungsgrundsätze-Verfahren - Konsequenzen für die Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: BB 2005, S. 1257.

³³ Vgl. Menck, Thomas, AStG § 1 Berichtigung von Einkünften, Heuermann, Bernd (Hrsg.), Blümich, EStG - KStG - GewStG, 105. Aufl., München 2009, Rz. 78.

³⁴ Vgl. Brähler, Gernot, Internationales Steuerrecht, 6. Aufl., Wiesbaden 2010, S. 443.

nen.³⁵ Die wichtigste Voraussetzung für die Preisvergleichsmethode ist folglich die direkte oder zumindest indirekte Vergleichbarkeit der Transaktionen. Deshalb müssen wenigstens die wesentlichen Merkmale, die in Tabelle 1 zusammengefasst dargestellt werden, identisch sein oder die Ungleichheit durch z.B. Preisnachlässe, unterschiedliche Funktions- und Risikoprofile oder lokale Marktunterschiede durch Anpassung eliminiert werden. Probleme für die Preisvergleichsmethode ergeben sich aus den in der Realität unvollkommenen Märkten und vielfältigen Produktdifferenzierungen, die – mit Ausnahme von Börsenpreisen – die Vergleichbarkeit enorm einschränken.³⁶

Wichtige Merkmale zur Bestimmung der Gleichartigkeit:	
Vergleichbarkeit der Güter und Leistungen	Physische Eigenschaften, Qualität, Verfügbarkeit, Marke, besondere Verpackung, Design, Fertigstellungsgrad, patentierte Spezialeigenschaften
Vergleichbarkeit der Geschäftsbedingungen	Lieferungs- und Leistungsmenge, übernommene Funktionen und Risiken, Zugehörigkeit zu einem Leistungspaket, Zahlungsbedingungen, Geschäftsstrategien
Vergleichbarkeit der Marktverhältnisse	Geographische Lage, Größe und Transparenz des Marktes, Wirtschafts- und Sozialstruktur

Tabelle 1: Wichtige Merkmale zur Bestimmung der Gleichwertigkeit³⁷

2.3.2 WIEDERVERKAUFSPREISMETHODE

Ausgangspunkt der Wiederverkaufspreismethode (resale price method) ist der Marktpreis, den ein Konzernunternehmen von fremden Dritten für Lieferungen oder Leistungen erhält, die es von einem verbundenen Unternehmen bezogen hat. Von diesem Marktpreis (auch Wiederverkaufspreis) wird auf den Verrechnungspreis für die Lieferung oder Leistung zwischen den Konzernunternehmen zurückgerechnet (retrograde Methode). Dabei wird ein marktüblicher Abschlag, der dem Wiederverkäufer einen angemessenen Gewinn ermöglichen soll, abgezogen. Die Rohgewinnmarge soll dabei mit dem Funktions- und Risikoprofil des Wiederverkäufers übereinstimmen, um eine angebrachte Entlohnung der übernommenen Funktionen und

³⁵ Vgl. Hervé, Y./Bodenstein, R./Stock, O., Dokumentation der Angemessenheit von Verrechnungspreisen in der Praxis Teil II, in: BC 2005, S. 196.

³⁶ Vgl. Jacobs, Otto H., Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007, S. 752.

³⁷ Vgl. Jacobs, Otto H., Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007, S. 751.

Risiken zu garantieren.³⁸ Dem Unternehmen soll ermöglicht werden, seine Vertriebsaufwendungen für die Waren oder Leistungen und weitere betriebliche Aufwendungen auszugleichen und einen Gewinn zu erzielen. Hat ein Wiederverkäufer beispielsweise die Verantwortung eines Einzelhändlers und trägt das volle Risiko, kann ein hoher Gewinnabschlag gerechtfertigt sein.³⁹ Um eine angemessene Marge zu bestimmen, spielen folgende Faktoren⁴⁰ eine wichtige Rolle:

- Umsatzvolumen,
- Vorratumschlagshäufigkeit,
- Verpflichtung zu Gewährleistungen,
- Werbung,
- Marktstufe,
- Währungskriterien,
- Kreditbedingungen.

Voraussetzung ist auch hier die Ähnlichkeit der Transaktion und die Vergleichbarkeit der Produkte. Der interne Fremdvergleich stellt die Rohgewinnmarge zwischen den verbundenen Unternehmen und den Rohgewinnmargen zwischen dem Wiederverkäufer und einem fremden Dritten gegenüber. Bei einem externen Fremdvergleich dient dagegen die Rohgewinnmarge, die unabhängige Dritte bei vergleichbaren Transaktionen erzielen, als Vergleichswert.⁴¹ In der Praxis ist der externe Fremdvergleich mit Hilfe von Unternehmensdatenbanken der Regelfall.⁴² Um vergleichbare Unternehmen in der Datenbank zu finden, sind folgende Punkte⁴³ zu beachten:

- Geographie,
- Branche,
- Verfügbarkeit von Finanzdaten,
- Unabhängigkeit.

³⁸ Vgl. Hervé, Y./Stock, O./Bodenstein, R., Dokumentation der Angemessenheit von Verrechnungspreisen in der Praxis Teil III: Wiederverkaufspreismethode, in: BC 2005, S. 223.

³⁹ Vgl. Jacobs, Otto H., Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007, S. 753.

⁴⁰ Vgl. Jacobs, Otto H., Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007, S. 755.

⁴¹ Vgl. Hervé, Y./Stock, O./Bodenstein, R., Dokumentation der Angemessenheit von Verrechnungspreisen in der Praxis Teil III: Wiederverkaufspreismethode, in: BC 2005, S. 222f.

⁴² Vgl. Hervé, Y./Stock, O./Bodenstein, R., Dokumentation der Angemessenheit von Verrechnungspreisen in der Praxis Teil III: Wiederverkaufspreismethode, in: BC 2005, S. 223.

⁴³ Vgl. Hervé, Y./Stock, O./Bodenstein, R., Dokumentation der Angemessenheit von Verrechnungspreisen in der Praxis Teil III: Wiederverkaufspreismethode, in: BC 2005, S. 224.

Die Wiederverkaufspreismethode kommt vor allem bei Produktions- und Vertriebsgesellschaften, die die Ware nicht oder nur geringfügig weiterverarbeiten, zur Anwendung.⁴⁴ Grundsätzlich erfolgt eine separate Behandlung einzelner Produkte oder Leistungen. In der Praxis werden aber auch zusammengesetzte Waren oder Produktgruppen, Fertigungslinien und Leistungsbündel als Ganzes gewertet.⁴⁵ Dies erleichtert die Anwendung der Methode.⁴⁶ Allerdings stellt die Bemessung der Marge das Kernproblem dar.⁴⁷

2.3.3 KOSTENAUFSCHLAGSMETHODE

Mittels der Kostenaufschlagsmethode (cost plus method) wird der Verrechnungspreis ausgehend von den Kosten des liefernden bzw. leistenden Unternehmens zuzüglich einem branchenüblichen Gewinnzuschlag ermittelt.⁴⁸ Zur Bestimmung der Kostenbasis sind die Kalkulationsmethoden heranzuziehen, die das Unternehmen auch bei der Preispolitik mit fremden Dritten anwendet. Tätigt das Unternehmen keinerlei Geschäfte mit fremden Dritten, so ist es erforderlich, dass die Kalkulationsmethode zumindest den betriebswirtschaftlichen Grundsätzen genügt.⁴⁹ Sowohl die Kostenbasis als auch der Gewinnzuschlag müssen fremdvergleichskonform sein.⁵⁰ Der Gewinnaufschlag soll dabei dem Funktions- und Risikoprofil der Konzernunternehmen entsprechen⁵¹ und den Marktbedingungen angemessen sein.⁵² Bei einem internen Fremdvergleich dient der Gewinnzuschlag als Vergleichsgröße, den das Konzernunternehmen bei vergleichbaren Geschäften mit fremden Dritten vereinbart hat. Wenn interne Gewinnaufschläge nicht zur Verfügung stehen, kann der Vergleich auch anhand der Gewinnspannen, die unabhängige Unternehmen bei vergleichbaren Geschäften erzielen (externer Fremdvergleich), oder Branchendurchschnittssätzen angestellt werden.⁵³ Dabei kommen den Marktverhältnissen und Transaktionsbedingungen eine größere Bedeutung zu als der Ver-

⁴⁴ Vgl. Kahle, Holger, Internationale Verrechnungspreise aus steuerlicher Sicht, in: ZfCM 2007, S. 98.

⁴⁵ Vgl. Menck, Thomas, AStG § 1 Berichtigung von Einkünften, hrsg. von: Heuermann, Bernd, Blümich, EStG - KStG - GewStG, 105. Aufl., München 2009, Rn. 82.

⁴⁶ Vgl. Hervé, Y./Stock, O./Bodenstein, R., Dokumentation der Angemessenheit von Verrechnungspreisen in der Praxis Teil III: Wiederverkaufspreismethode, in: BC 2005, S. 223.

⁴⁷ Vgl. Jacobs, Otto H., Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007, S. 753.

⁴⁸ Vgl. Isensee, Tobias, Die Ermittlung des Verrechnungspreises bei Konzernvertriebsunternehmen, in: IStR 2001, S. 695; Habersack, Mathias, AktG § 311 Schranken des Einflusses, Emmerich, V./Habersack, M. (Hrsg.), Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 5. Aufl., München 2008, Rn. 56.

⁴⁹ Vgl. Hervé, Y./Stock, O./Bodenstein, R., Dokumentation der Angemessenheit von Verrechnungspreisen in der Praxis Teil I: Kostenaufschlagsmethode, in: BC 2005, S. 169.

⁵⁰ Vgl. Vögele, Alexander (Hrsg.), Handbuch der Verrechnungspreise, 2. Aufl., München 2004, S. 249, 272.

⁵¹ Vgl. Jacobs, Otto H., Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007, S. 757.

⁵² Vgl. Kahle, Holger, Internationale Verrechnungspreise aus steuerlicher Sicht, in: ZfCM 2007, S. 98f.

⁵³ Vgl. Jacobs, Otto H., Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007, S. 757 f.

gleichbarkeit der Produkte oder Leistungen.⁵⁴ Hauptsächliche Anwendungsgebiete der Kostenaufschlagsmethode sind Halbfabrikate, spezifische Dienstleistungen, langfristige Liefervereinbarungen und konzerninterne Transaktionen.⁵⁵

Probleme der Methode ergeben sich aus dem unterschiedlich definierten Kostenbegriff,⁵⁶ der Ermittlung der Kostenkomponente und der Bestimmung eines angemessenen Gewinnaufschlags.⁵⁷ Des Weiteren bringt der Gewinnaufschlag dem liefernden oder leistenden Unternehmen eine Gewinngarantie, während dem anderen verbundenen Unternehmen das Marktrisiko auferlegt wird.⁵⁸ Dem Gewinnzuschlag liegt dabei die Annahme zu Grunde, dass ein Unternehmen nur dann dauerhaft überleben kann, wenn die gesamten variablen und fixen Kosten gedeckt sind und ein entsprechender Gewinn erzielt wird.⁵⁹ Dies stellt das Kernproblem der Methode dar.⁶⁰ So ist es z.B. für ein Unternehmen sinnvoll, ein Verlustprodukt zu halten, wenn es in einem Nachfrageverbund mit anderen Produkten steht und diese den Verlust kompensieren.⁶¹ Weitere Gründe können Preiskämpfe, Verdrängungswettbewerb, das Halten von Marktanteilen in der Depression und das Sichern von Beschäftigung sein.⁶²

2.3.4 GESCHÄFTSVORFALLBEZOGENE GEWINNAUFTEILUNGSMETHODE

Die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (profit split method) teilt den gemeinsam erwirtschafteten Gewinn verbundener Unternehmen aus einem Geschäft auf diese auf.⁶³ Dies erfolgt nach sinnvollen, betriebswirtschaftlichen Aspekten⁶⁴ und berücksichtigt die

⁵⁴ Vgl. Kahle, Holger, Internationale Verrechnungspreise aus steuerlicher Sicht, in: ZfCM 2007, S. 98 f.

⁵⁵ Vgl. Jacobs, Otto H., Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007, S. 758; Vögele, Alexander (Hrsg.), Handbuch der Verrechnungspreise, 2. Aufl., München 2004, S. 250.

⁵⁶ Vgl. Borstell, Thomas, ABC der Verrechnungspreise, Vögele, Alexander (Hrsg.), Handbuch der Verrechnungspreise, 2. Aufl., München 2004, S. 16 f.

⁵⁷ Vgl. Kaminski, Bert, Verrechnungspreisbestimmung bei fehlendem Fremdvergleichspreis, 1. Aufl., Neuwied Krißel 2001, S. 113.

⁵⁸ Vgl. Isensee, Tobias, Die Ermittlung des Verrechnungspreises bei Konzernvertriebsunternehmen, in: IStR 2001, S. 695.

⁵⁹ Vgl. Isensee, Tobias, Die Ermittlung des Verrechnungspreises bei Konzernvertriebsunternehmen, in: IStR 2001, S. 695.

⁶⁰ Vgl. Kahle, Holger, Internationale Verrechnungspreise aus steuerlicher Sicht, in: ZfCM 2007, S. 98f.

⁶¹ Vgl. Altmeyen, Holger, AktG § 1 Schranken des Einflusses, Goette, W./Habersack, M. (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, 3. Aufl., München 2010, Rn. 214; Jacobs, Otto H., Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007, S. 758 f.

⁶² Vgl. Jacobs, Otto H., Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007, S. 758.

⁶³ Vgl. Menck, Thomas, AktG § 1 Berichtigung von Einkünften, Heuermann, Bernd (Hrsg.), Blümich, EStG - KStG - GewStG, 105. Aufl., München 2009, Rz. 141.

⁶⁴ Vgl. Vögele, Alexander (Hrsg.), Handbuch der Verrechnungspreise, 2. Aufl., München 2004, S. 285.

Funktionen, Risiken und das eingesetzte Kapital der Unternehmen.⁶⁵ Die Methode kommt nur zur Anwendung, sofern die Standardmethoden nicht oder nicht verlässlich anwendbar sind.⁶⁶ Typische Anwendungsfälle für die transaktionsbezogene Gewinnaufteilungsmethode sind der Einsatz von außergewöhnlichen immateriellen Wirtschaftsgütern, der Handel mit internationalen Wertpapieren und Transaktionen mit so engen wechselseitigen Beziehungen, dass eine Einzelbewertung der Unternehmensleistung nicht möglich ist.⁶⁷

2.3.5 TRANSAKTIONSBEZOGENE NETTO-MARGEN-METHODE

Die Transaktionsbezogene Netto-Margen-Methode (transactional net margin method - TNMM) zeichnet sich dadurch aus, dass die Nettomarge, die ein Unternehmen aus dem Geschäft mit einem verbundenen Unternehmen erzielt, mit dem Nettoerfolg verglichen wird, den das Unternehmen mit vergleichbaren Geschäften zu fremden Dritten erzielt oder den unabhängige Unternehmen bei vergleichbaren Transaktionen erwirtschaften.⁶⁸ Die Nettomarge ist der produktbezogene Gewinn in Bezug auf eine geeignete Größe, z.B. Kosten, Umsatz oder Vermögen.⁶⁹ Ausgehend von dem liefernden Unternehmen wird für die Ermittlung des Verrechnungspreises der Nettoerfolg hinzugerechnet. Ist das leistungsempfangende Unternehmen Ausgangspunkt der Berechnung, so wird die Nettomarge abgezogen. Damit ähnelt die TNMM der Kostenaufschlags- bzw. der Wiederverkaufspreismethode.⁷⁰ Anwendbar ist die Methode nur, wenn eine Anwendung der Standardmethoden aufgrund fehlender oder mangelhafter Fremdvergleichsdaten nicht gelingt.⁷¹ Schwächen der Methode ergeben sich daraus, dass dem Unternehmen ein sicherer Gewinn zugeteilt wird, der den tatsächlichen Verhältnissen nicht unbedingt entsprechen muss.⁷² Ebenfalls nachteilig ist die eingeschränkte Praktikabilität infolge der Anwendungsvoraussetzungen der Finanzverwaltung.⁷³ Trotzdem zählt die TNMM international zu den am häufigsten angewandten Methoden.⁷⁴

⁶⁵ Vgl. Jacobs, Otto H., Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007, S. 768.

⁶⁶ Vgl. Tz. 3.4.10.3 VwG Verfahren.

⁶⁷ Vgl. Kahle, Holger, Internationale Verrechnungspreise aus steuerlicher Sicht, in: ZfCM 2007, S. 99.

⁶⁸ Vgl. Jacobs, Otto H., Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007, S. 763.

⁶⁹ Vgl. Borstell, Thomas, ABC der Verrechnungspreise, Vögele, Alexander (Hrsg.), Handbuch der Verrechnungspreise, 2. Aufl., München 2004, S. 25.

⁷⁰ Vgl. Kahle, Holger, Internationale Verrechnungspreise aus steuerlicher Sicht, in: ZfCM 2007, S. 99.

⁷¹ Vgl. Tz. 3.4.10.3b VwG Verfahren.

⁷² Vgl. Schreiber, Ulrich, Besteuerung der Unternehmen, 1. Aufl., Berlin Heidelberg 2005, S. 467.

⁷³ Vgl. Jacobs, Otto H., Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München 2007, S. 768; Vögele, Alexander (Hrsg.), Handbuch der Verrechnungspreise, 2. Aufl., München 2004, S. 132-199.

⁷⁴ Vgl. Wehnert, O./Brüninghaus, D./Marx, S./Andresen, U./Hülster, T./Beck, S./Bodenmüller, R./Wolff, C., Dokumentation von Verrechnungspreislisten: Ausgewählte Aspekte der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren (Teil I), IStR 2005, S. 717.

Die folgende Tabelle zeigt eine zusammenfassende Übersicht der Vorgehensweise der unterschiedlichen Methoden.

Übersicht der verschiedenen Methoden zur Verrechnungspreisbestimmung:	
Methode	Art der Berechnung
Preisvergleichsmethode	$VP_{vU} = VP_{fU}$
Wiederverkaufspreismethode	$VP = MP - G$
Kostenaufschlagsmethode	$VP = LP + G$
Profit split method	$VP = G / 2$
TNMM	$VP = K + G$ bzw. $VP = K - G$
Legende:	
vU = verbundenes Unternehmen	VP = Verrechnungspreis
K = Kosten	G = Gewinn
	MP = Marktpreis
	LP = Lieferpreis
	fU = fremdes Unternehmen

Tabelle 2: Übersicht der verschiedenen Methoden zur Verrechnungspreisbestimmung⁷⁵

3. DOKUMENTATIONSPFLICHTEN

3.1 RECHTSGRUNDLAGE

3.1.1 ENTWICKLUNG DER RECHTSPRECHUNG

Ausgehend vom Grundsatzurteil des BFH vom 17.10.2001⁷⁶ kam es in den letzten Jahren zu einigen Änderungen bezüglich der Vorschriften für internationale Verrechnungspreise (siehe Abb. 1, S. 13). Der BFH entschied in seinem Urteil, dass das deutsche Steuergesetz keine spezifischen Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise aufweist.⁷⁷ Damit treffen den Steuerpflichtigen außer den in den §§ 140 ff AO und §§ 238 ff HGB verankerten allgemeinen

⁷⁵ Eigene Darstellung.

⁷⁶ Vgl. BFH v. 17.10.2011, I R 103/00, BStBl. II 2004, S. 171.

⁷⁷ Vgl. Vögele, A./Brem, M., Die neue Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO: Systematik zu Aufbau und Struktur der Verrechnungspreisdokumentation, in: IStR 2004, S. 48; § 90 Abs. 2 AO.

Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten keine speziellen Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten. Somit muss er lediglich seine Bücher und Aufzeichnungen, die bereits vorhanden sind, nach bestimmten Kriterien ordnen und vorlegen.⁷⁸

Nachdem § 90 Abs. 2 AO nicht als Rechtsgrundlage für eine Verrechnungspreisdokumentation galt,⁷⁹ wurde mit dem Steuervergünstigungsabbaugesetz (SteVergAbG) im Jahr 2003 § 90 AO um einen dritten Absatz erweitert und eine Pflicht zur Verrechnungspreisdokumentation festgelegt.⁸⁰ Weitere Neuerungen durch das SteVergAbG waren die Definition der Geschäftsbeziehung durch Änderung des § 1 Abs. 4 AStG und das Einfügen der Absätze 3 und 4 in den § 162 AO, die die Sanktionen bei Nicht-Erfüllung der Dokumentationspflicht regeln.⁸¹ Mit der Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung - GAufzV) wurden die Änderungen des SteVergAbG konkretisiert.

Die im Jahr 2005 in einem BMF-Schreiben veröffentlichten Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf die Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren - VwG Verfahren) beinhalten die Auslegung der Dokumentationsvorschriften der Finanzverwaltung.⁸² Ziel war es, die Verwaltungsgrundsätze von 1983 zu überarbeiten und den aktuellen Entwicklungen anzupassen.⁸³

⁷⁸ Vgl. Baumhoff, Hubertus, Überprüfung internationaler Verrechnungspreise - Mitwirkungspflichten – Schätzung, in: IStR 2001, S. 752.

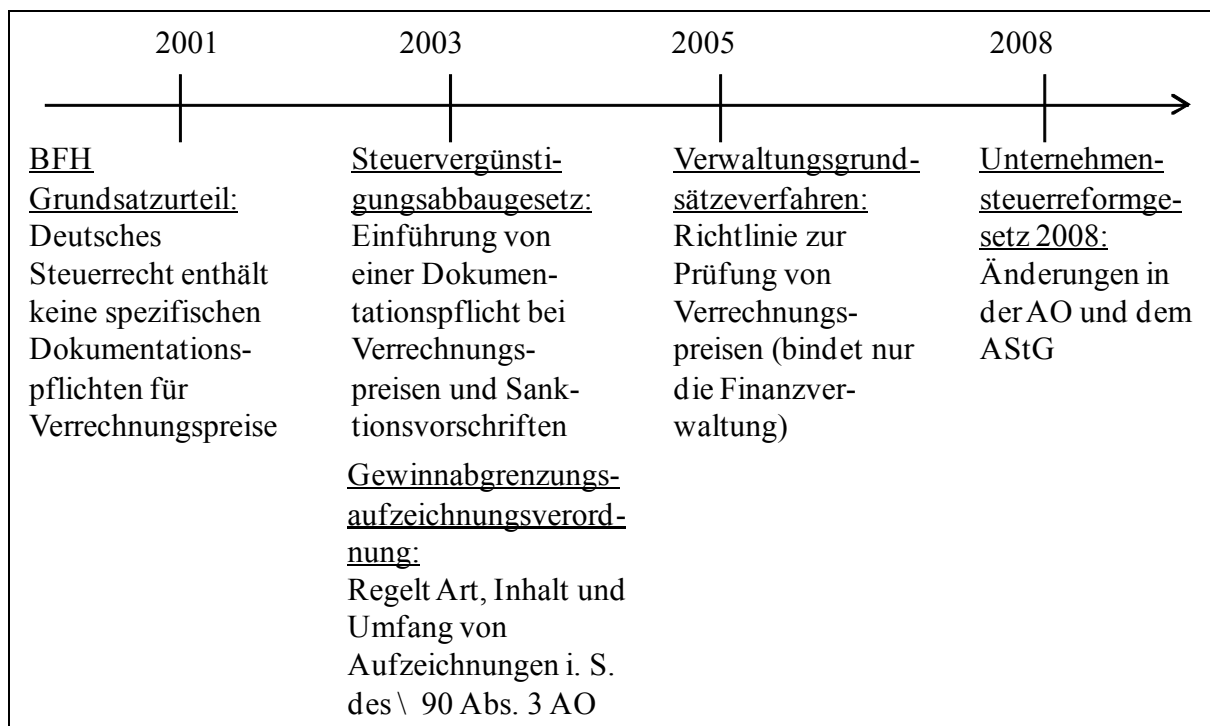
⁷⁹ Vgl. Vögele, A./Brem, M., Die neue Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO: Systematik zu Aufbau und Struktur der Verrechnungspreisdokumentation, in: IStR 2004, S. 49.

⁸⁰ Vgl. § 90 Abs. 3 AO.

⁸¹ Vgl. Vögele, A./Vögele, F., Vorschriften zur Verrechnungspreisdokumentation im SteVergAbG Erste Antworten auf wesentliche Fragen, in: IStR 2003, S. 466.

⁸² Vgl. Baumhoff, H./Ditz, X./Greinert, M., Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, in: DStR 2007, S. 1461.

⁸³ Vgl. Baumhoff, Hubertus, Aktuelle Entwicklungen bei den internationalen Verrechnungspreisen, in: IStR 2003, S. 2.


Abbildung 1: Entwicklung der Vorschriften zur Verrechnungspreisdokumentation⁸⁴

Im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 wurden in Art. 7 des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (UntStRefG 2008) wesentliche Änderungen in Bezug auf die Verrechnungspreisproblematik vorgenommen und damit die Rechtsgrundlage für viele in den VwG Verfahren erlassenen Vorschriften gebildet. Die Vorlagefrist bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen wurde auf 30 Tage verkürzt (§ 90 Abs. 3 Satz 9 AO) und durch Änderungen im Außensteuergesetz die Verrechnungspreismethodenwahl und -anwendung sowie die Bedingungen auf einen hypothetischen Fremdvergleich festgelegt.⁸⁵ Zweifelhaft ist, ob die deutschen Regelungen mit dem europäischen Recht vereinbar sind.⁸⁶ Hierzu bleiben gerichtliche Entscheidungen abzuwarten.

3.1.2 BERICHTIGUNG VON EINKÜNFTEIN BEI GESCHÄFTSBEZIEHUNGEN ZUM AUSLAND

Nach § 1 AStG müssen Verrechnungspreise bei Geschäften zum Ausland mit einer nahestehenden Person korrigiert werden, wenn diese dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht genügen. Die Vorschrift bildet damit die Voraussetzung für eine Einkünftekorrektur beim Steuerpflichtigen, wobei diese Korrektur ausschließlich in die Richtung einer Einkünfteerhöhung gerichtet

⁸⁴ Eigene Darstellung.

⁸⁵ Vgl. Frischmuth, Markus, UntStRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG n.F., in: IStR 2007, S. 485 - 489.

⁸⁶ Vgl. Joecks, W./Kaminksi, B., Dokumentations- und Sanktionsvorschriften für Verrechnungspreise in Deutschland – Eine rechtliche Würdigung –, in: IStR 2004, S. 65-72; Wilke, Kay-Michael, Lehrbuch Internationales Steuerrecht, 10. Aufl., Herne 2010, S. 152, 219; BFH v. 21.6.2001, I B 141/00, in: BB 2001, S. 1620 f.

ist und somit eine Anpassung an höhere fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise fordert.⁸⁷ Die Rechtsnorm der Einkünftezuordnung ist dabei gleichzeitig die Vorschrift zur Einkünftekorrektur.⁸⁸ Im ersten Absatz wird außerdem das Konkurrenzverhältnis zu anderen Berichtigungsvorschriften wie beispielsweise die verdeckte Gewinnausschüttung oder verdeckte Einlage i. S. d. § 8 Abs. 3 KStG geregelt. Demnach ist die Einkünftekorrektur nach § 1 AStG grundsätzlich nachrangig. Ergeben sich aus der Anwendung des § 1 AStG jedoch weiterführende Berichtigungen als die der anderen Korrekturvorschriften, so sind diese ergänzend vorzunehmen.⁸⁹

3.1.2.1 FIGUR DES ORDENTLICHEN UND GEWISSENHAFTEN GESCHÄFTSLEITERS

§ 1 Abs. 1 Satz 2 AStG lautet: „Für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist davon auszugehen, dass die voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen und nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter handeln“. Diese fiktive Figur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters wurde durch den BFH im Urteil vom 16.03.1967⁹⁰ entwickelt und findet sich auch in der OECD-Richtlinie wieder. Dort wird von einem „principle of prudent business management“ gesprochen.⁹¹ Dem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsmann kommt bei seiner Entscheidungsfindung ein Ermessensspielraum zu, dessen Grenzen aber nur im Einzelfall beurteilt werden können. Aus diesem Grund wurde die Theorie des doppelten ordentlichen Geschäftsleiters entwickelt, durch die zumindest gedanklich der Einfluss eines anderen Geschäftsleiters berücksichtigt wird.⁹² Damit soll der fehlende Interessenskonflikt zwischen den verbundenen Unternehmen imitiert werden.⁹³ Der Gesetzgeber nimmt in der Rechtsnorm keine genaue Unterscheidung zwischen den Begriffen des tatsächlichen und des hypothetischen Fremdvergleichs vor.⁹⁴ Dies führt dazu, dass sich die Figur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters auf beide Arten des Fremdvergleichs bezieht. Logisch ist jedoch nur eine

⁸⁷ Vgl. Frischmuth, Markus, UntStRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG n.F., in: IStR 2007, S. 486.

⁸⁸ Vgl. Brähler, Gernot, Internationales Steuerrecht, 6. Aufl., Wiesbaden 2010, S. 425 f.

⁸⁹ Vgl. § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG

⁹⁰ Vgl. BFH v. 16.03.1967, I 261/63, BStBl. III 1967, S. 626.

⁹¹ Vgl. Tz. 5.6 OECD Verrechnungspreisgrundsätze 1996; Kaminski, Bert, Verrechnungspreisbestimmung bei fehlendem Fremdvergleichspreis, 1. Aufl., Luchterhand 2001, S. 20.

⁹² Vgl. Kaminski, Bert, Verrechnungspreisbestimmung bei fehlendem Fremdvergleichspreis, 1. Aufl., Neuwied Krißel 2001, S. 21 f.

⁹³ Vgl. Wellens, Ludger, Fremdvergleichsgrundsatz nach OECD und nach deutschem Recht - Gleichzeitig Vorstellung des Diskussionsentwurfs der OECD hinsichtlich der Überarbeitung der Kapitel I und III der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie, in: IStR 2010, S. 155.

⁹⁴ Vgl. Frischmuth, Markus, UntStRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG n.F., in: IStR 2007, S. 485.

Anwendung bei einem hypothetischen Fremdvergleich, da nur hier der Interessenkonflikt zwischen den Unternehmen fehlt.

Der Geschäftsleiter soll weiterhin „alle wesentlichen Umstände“ kennen. Diese Formulierung ist umstritten.⁹⁵ Der Gesetzgeber argumentiert, dass nur so marktkonforme Verrechnungspreise zustande kommen können. Unabhängige Unternehmen haben in der Realität aber keine vollständigen Informationen über die wirtschaftlichen Bedingungen der Gegenseite.⁹⁶

3.1.2.2 VERRECHNUNGSPREISERMITTLUNG

§ 1 Abs. 3 AStG regelt, wie die Verrechnungspreise zu ermitteln sind. Dabei sind die Standardmethoden vorrangig anzuwenden (Abs. 3 Satz 1). Da zuerst der tatsächliche Fremdvergleich verwendet werden soll und nur, wenn dieser keine verwertbaren Informationen liefert, der hypothetische Fremdvergleich herangezogen wird, kommt es zur Vorrangigkeit der Preisvergleichsmethode.⁹⁷ Diese wird auch in der Praxis bevorzugt angewandt.⁹⁸ Allerdings steht die Rangordnung der Methoden im Gegensatz zur Rechtsprechung des BFH. Demnach soll immer die am besten geeignete Methode herangezogen werden.⁹⁹ In den Sätzen 2 bis 8 wird weiterhin darauf eingegangen, wie die Preisbandbreiten, die bei einem tatsächlichen Fremdvergleich durch mehrere unterschiedliche Werte vorliegen, einzuengen sind und welcher Wert für steuerliche Zwecke zulässig ist.¹⁰⁰ Sind die Werte uneingeschränkt vergleichbar, kann der Steuerpflichtige den aus seiner Sicht vorteilhaftesten Wert der Bandbreite wählen. Liegen eingeschränkt vergleichbare Werte vor, ist die Bandbreite einzuengen. Dies widerspricht der Rechtsprechung des BFH, wonach jeder Wert einer mit dem tatsächlichen Fremdvergleich festgelegten Bandbreite geeignet ist und der Steuerpflichtige auch hier den für sich vorteilhaft-

⁹⁵ Vgl. Wilke, Kay-Michael, Lehrbuch Internationales Steuerrecht, 10. Aufl., Herne 2010, S. 218.

⁹⁶ Vgl. Frischmuth, Markus, UntStRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG n.F., in: IStR 2007, S. 486.

⁹⁷ Vgl. Baumhoff, H./Ditz, X./Greinert, M., Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, in: DStR 2007, S. 1462.

⁹⁸ Vgl. Frischmuth, Markus, UntStRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG n.F., in: IStR 2007, S. 487.

⁹⁹ Vgl. BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl. II 2004, S. 171; Baumhoff, H./Ditz, X./Greinert, M., Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, in: DStR 2007, S. 1462.

¹⁰⁰ Vgl. Looks, C./Steinert, R./Müller, R., Der Fremdvergleichsgrundsatz - Zur Frage der Maßgeblichkeit des § 1 Abs. 3 AStG für andere Berichtigungsvorschriften, in: BB 2009, S. 2348 f.

testen Wert wählen kann.¹⁰¹ Unter den Methoden zur Einengung der Bandbreiten¹⁰² ist insbesondere die Methode der Interquartile Range umstritten.¹⁰³

§ 1 Abs. 5 AStG definiert den Begriff Geschäftsbeziehung. Demnach ist eine Geschäftsbeziehung „jede den Einkünften zugrunde liegende schuldrechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist und entweder beim Steuerpflichtigen oder bei der nahestehenden Person Teil einer Tätigkeit ist, auf die die §§ 13, 15, 18 oder 21 des Einkommensteuergesetzes anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde.“ Damit scheiden schuldrechtliche Vereinbarungen, die ein gesellschaftliches Verhältnis begründen, ändern oder sich unmittelbar darauf beziehen aus dem Bereich der Geschäftsbeziehung aus.¹⁰⁴ Ob eine Geschäftsbeziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und der nahestehenden Person besteht, ist dabei nur einheitlich für beide Beteiligte zu entscheiden.¹⁰⁵ Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 muss es sich um eine „Geschäftsbeziehung zum Ausland“ handeln. Der Begriff „Ausland“ wird jedoch nicht definiert. Laut Menck stellt der Gesetzgeber dabei auf die geografische Bedeutung ab. Somit bezeichnet Ausland die nicht zum Inland gem. § 1 EStG gehörenden Gebiete.¹⁰⁶

3.1.3 MITWIRKUNGSPFLICHTEN BEI AUSLANDSBEZUG

Durch § 90 Abs. 3 AO wurde eine Rechtsgrundlage für die Verrechnungspreisdokumentation geschaffen. Der Steuerpflichtige ist nicht mehr nur zur Vorlage bereits vorhandener Unterlagen, sondern auch zur Erstellung einer speziellen Dokumentation für Verrechnungspreise verpflichtet.¹⁰⁷ Diese Dokumentation ist bei Geschäftsbeziehungen zu einer nahestehenden Per-

¹⁰¹ Vgl. BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; Baumhoff, H./Ditz, X./Greinert, M., Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, in: DStR 2007, S. 1463.

¹⁰² Vgl. Tz. 3.4.12.5 VwG Verfahren.

¹⁰³ Vgl. Baumhoff, H./Ditz, X./Greinert, M., Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, in: DStR 2007, S. 1463; Werra, Matthias, Zweifelsfragen bei der Dokumentation von Verrechnungspreisen - zum Entwurf der Verwaltungsgrundsätze - Verfahren zur Einkunftsabgrenzung zwischen internationalen Unternehmen, in: IStR 2005, S. 21; Finsterwalder, Oliver, Einkunftsabgrenzung bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen: Das BMF-Schreiben „Verwaltungsgrundsätze-Verfahren“, in: DStR 2005, S. 769.

¹⁰⁴ Vgl. Menck, Thomas, AStG § 1 Berichtigung von Einkünften, Heuermann, Bernd (Hrsg.), Blümich, EStG - KStG - GewStG, 105. Aufl., München 2009, Rz. 37.

¹⁰⁵ Vgl. Menck, Thomas, AStG § 1 Berichtigung von Einkünften, Heuermann, Bernd (Hrsg.), Blümich, EStG - KStG - GewStG, 105. Aufl., München 2009, Rz. 37.

¹⁰⁶ Vgl. Menck, Thomas, AStG § 1 Berichtigung von Einkünften, Heuermann, Bernd (Hrsg.), Blümich, EStG - KStG - GewStG, 105. Aufl., München 2009, Rz. 38.

¹⁰⁷ Vgl. Wunsch, Doris, AO § 90 Mitwirkungspflichten der Beteiligten, in: Pahlke, Armin, König, Ulrich (Hrsg.), Abgabenordnung §§ 1 bis 368 Kommentar, 2. Aufl., München 2009, Rn. 24.

son im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes mit Auslandsbezug zu erstellen.¹⁰⁸ Die zentralen Bestandteile der Aufzeichnungen sind die Sachverhalts- und die Angemessenheitsdokumentation, für die der Steuerpflichtige sein ernsthaftes Bemühen darlegen muss.¹⁰⁹ Die Dokumentation dient der Finanzverwaltung zur Prüfung der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Einkünfteabgrenzung international verbundener Unternehmen.¹¹⁰ Die Vorschrift regelt die wesentlichen Teile¹¹¹ der Dokumentationsanforderungen. Von den Dokumentationspflichten betroffen sind Steuerpflichtige, die grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen gem. § 1 Abs. 2 AStG haben¹¹² sowie Steuerpflichtige, denen die Aufteilung des Gewinns zwischen ihrem inländischen Unternehmen und dessen ausländischer Betriebsstätte bzw. die Ermittlung des Gewinns der inländischen Betriebsstätte ihres ausländischem Unternehmens obliegt.¹¹³ In Satz 2 werden die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für Vereinbarungen von Preisen und andere Geschäftsbedingungen als Gegenstand der Aufzeichnungspflicht genannt. Die Formulierung „auch“ zeigt dabei, dass diese Benennung nicht abschließend ist.¹¹⁴ Aufzeichnungen für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle sind zeitnah zu erstellen,¹¹⁵ d.h. innerhalb von sechs Monaten nach Beendigung des Wirtschaftsjahres, in dem der Geschäftsvorfall stattgefunden hat.¹¹⁶ Nach § 3 Abs. 2 GAufzV sind außergewöhnliche Geschäftsvorfälle beispielsweise Vermögensübertragungen im Zuge von Umstrukturierungsmaßnahmen und wesentliche Funktions- und Risikoänderungen im Unternehmen.¹¹⁷ Gemäß § 90 Abs. 3 Satz 6 AO soll die Finanzbehörde die Vorlage nur für die Durchführung einer Außenprüfung, d.h. im Rahmen der Betriebsprüfung, verlangen.¹¹⁸ In Satz 7 wird der Finanzbehörde das Ermessen eingeräumt, ob sie die Vorlage der Dokumenta-

¹⁰⁸ Vgl. § 90 Abs. 3 Satz 1 AO.

¹⁰⁹ Vgl. Vögele, A./Brem, M., Die neue Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO: Systematik zu Aufbau und Struktur der Verrechnungspreisdokumentation, in: IStR 2004, S. 48.

¹¹⁰ Vgl. Derlien, U./Weissinger, A., Praxishinweis zur Erstellung einer sachgerechten Verrechnungspreisdokumentation, in: BC 2004, S. 5 f.

¹¹¹ Vgl. Vögele, A./Vögele, F., Vorschriften zur Verrechnungspreisdokumentation im SteVergAbG Erste Antworten auf wesentliche Fragen, in: IStR 2003, S. 466.

¹¹² Vgl. Derlien, U./Weissinger, A., Praxishinweis zur Erstellung einer sachgerechten Verrechnungspreisdokumentation, in: BC 2004, S. 6.

¹¹³ Vgl. § 90 Abs. 3 Satz 4 AO.

¹¹⁴ Vgl. Wunsch, Doris, AO § 90 Mitwirkungspflichten der Beteiligten, in: Pahlke, A./König, U. (Hrsg.), Abgabenordnung §§ 1 bis 368 Kommentar, 2. Aufl., München 2009, Rn. 24- 37.

¹¹⁵ Vgl. § 90 Abs. 3 Satz 3 AO.

¹¹⁶ Vgl. § 3 Abs. 1 GAufzV.

¹¹⁷ Vgl. § 3 Abs. 2 GAufzV.

¹¹⁸ Vgl. Joecks, W./Kaminski, B., Dokumentations- und Sanktionsvorschriften für Verrechnungspreise in Deutschland -Eine rechtliche Würdigung-, in: IStR 2004, S. 65 f.

tion verlangt.¹¹⁹ Die Vorlage hat dann innerhalb von 60 Tagen, bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen innerhalb von 30 Tagen zu erfolgen.¹²⁰

3.2 VERRECHNUNGSPREISDOKUMENTATION

Die Verrechnungspreisdokumentation soll der Finanzverwaltung die Überprüfung der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes ermöglichen.¹²¹ Nach § 2 Abs. 6 GAufzV soll die Anforderung der Dokumentation den Geschäftsbereich sowie die Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen sowie Art und Umfang der angeforderten Dokumentation beinhalten. Die Anforderung muss spezifisch sein,¹²² wonach das Fordern „der Verrechnungspreisdokumentation des Unternehmens“ zu ungenau ist¹²³ und zumindest gerichtlich anfechtbar.¹²⁴ Die Dokumentationsanforderung kann jedoch nicht zielgerichtet sein, wenn dem Betriebsprüfer vor Beginn der Prüfung die Auslandsbeziehungen nicht umfassend bekannt sind. Deshalb verlangt der Betriebsprüfer in einem ersten Schritt allgemeine Unternehmensinformationen und Aufzeichnungen über die Geschäftsbeziehungen zu ausländischen Nahestehenden. Auf dieser Grundlage werden anschließend die prüfungsrelevanten Sachverhalte identifiziert und in einem zweiten Schritt die entsprechenden Unterlagen angefordert.¹²⁵ Die Dokumentation kann in schriftlicher oder elektronischer Form erstellt werden.¹²⁶ Sie muss sachgerecht gegliedert sein, so dass es einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Frist möglich ist, die Verrechnungspreise zu überprüfen.¹²⁷ Grundsätzlich sind die Aufzeichnungen in deutscher Sprache zu erstellen. Auf Antrag können aber auch Unterlagen in einer anderen Sprache zugelassen werden.¹²⁸ Bestimmte Unterlagen, z.B. Verträge, können ohne Antrag in ihrer Originalsprache vorgelegt werden. Hierfür kann die Finanzverwaltung dann eine Übersetzung nach § 87 AO verlangen.¹²⁹ Allerdings wird in der Literatur¹³⁰ davon ausgegangen, dass vor

¹¹⁹ Vgl. Vögele, Alexander (Hrsg.), Handbuch der Verrechnungspreise, 2. Aufl., München 2004, S. 94.

¹²⁰ Vgl. § 90 Abs. 3 Sätze 8 und 9 AO.

¹²¹ Vgl. Derlien, U./Weissinger, A., Praxishinweise zur Erstellung einer sachgerechten Verrechnungspreisdokumentation, in: BC 2004, S. 5.

¹²² Vgl. Fischer, W./Looks, C./im Schlaa, S., Dokumentationspflichten - Bisherige Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und aktuelle Entwicklungen, in: BB 2007, S. 919.

¹²³ Vgl. Kaminski, B./Strunk, G., Die „Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung“ - Eine rechtliche Würdigung - Teil I -, in: StBp 2004, S. 9.

¹²⁴ Vgl. Fischer, W./Looks, C./im Schlaa, S., Dokumentationspflichten - Bisherige Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und aktuelle Entwicklungen, in: BB 2007, S. 919.

¹²⁵ Vgl. Fischer, W./Looks, C./im Schlaa, S., Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise - Aktuelle Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und zukünftige Entwicklungen, in: BB 2010, S. 158.

¹²⁶ Vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 GAufzV.

¹²⁷ Vgl. § 2 Abs. 1 Satz 2 und 3 GAufzV.

¹²⁸ Vgl. § 2 Abs. 5 GAufzV.

¹²⁹ Vgl. Lenz, M./Fischer, W./Schmidt, M., Verwaltungsgrundsätze-Verfahren -Konsequenzen für die Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: BB 2005, S. 1255.

allem bei internationalen Konzernen eine Dokumentation in englischer Sprache zulässig ist und es keiner Übersetzung bedarf. Grundsätzlich soll die Erstellung geschäftsvorfallbezogen erfolgen.¹³¹ Nach § 2 Abs. 3 Satz 2 GAufzV ist jedoch auch eine Zusammenfassung vergleichbarer Geschäftsvorfälle möglich, wenn vorher feste Regeln für die Gruppierung vorgenommen werden. Die Dokumentation kann anhand ausgewählter Anwendungsbeispiele erfolgen, meistens handelt es sich dabei um die Transaktionen mit dem größten Volumen.¹³² Einzeltransaktionen, die Besonderheiten aufweisen, müssen näher erläutert werden.¹³³ In den Aufzeichnungen muss der Steuerpflichtige sein ernsthaftes Bemühen zur Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes darlegen,¹³⁴ dazu hat er die Angemessenheit der Verrechnungspreise anhand objektiver Kriterien aufzuzeigen.¹³⁵ Gem. § 4 GAufzV wird folgende Struktur der Dokumentation vorgeschlagen:

1. Allgemeine Informationen über Beteiligungsverhältnisse, Geschäftsbetrieb und Organisationsaufbau,
2. Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen,
3. Funktions- und Risikoanalyse,
4. Verrechnungspreisanalyse,
5. Erforderliche Aufzeichnungen in besonderen Fällen.

In der Literatur finden sich unterschiedliche Ansätze für den Aufbau einer Verrechnungspreisdokumentation. Der Gesetzgeber setzt keine expliziten Anforderungen an die formale Struktur.¹³⁶ Die Aufzeichnungen sind einzelfallabhängig, so dass der Steuerpflichtige im konkreten Fall eine für ihn sachgerechte Strukturierung vornehmen muss.¹³⁷ Deshalb können die Ansätze in der Literatur nur als Orientierung dienen. Im Folgenden werden die zwei wichtigs-

¹³⁰ Vgl. Baumhoff, H./Ditz, X./Greinert, M., Grundsätze der Dokumentation internationaler Verrechnungspreise nach der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV), in: DStR 2004, S. 158; Kroppen, H./Rasch, S., Die Aufzeichnungspflichten für internationale Verrechnungspreise, in: IWB 2003, S. 1984 f.

¹³¹ Vgl. Lenz, M./Fischer, W./Schmidt, M., Verwaltungsgrundsätze-Verfahren - Konsequenzen für die Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: BB 2005, S. 1255 sowie § 2 Abs. 3 Satz 1 GAufzV.

¹³² Vgl. Fischer, W./Looks, C./im Schlaa, S., Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise - Aktuelle Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und zukünftige Entwicklungen, in: BB 2010, S. 159.

¹³³ Vgl. Fischer, W./Looks, C./im Schlaa, S., Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise - Aktuelle Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und zukünftige Entwicklungen, in: BB 2010, S. 159.

¹³⁴ Vgl. § 1 Abs. 1 Satz 2 GAufzV.

¹³⁵ Vgl. Tz. 3.4.12.3 VwG Verfahren.

¹³⁶ Vgl. Lenz, M./Fischer, W./Schmidt, M., Verwaltungsgrundsätze-Verfahren - Konsequenzen für die Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: BB 2005, S. 1255.

¹³⁷ Vgl. Derlien, U./Weissinger, A., Praxishinweise zur Erstellung einer sachgerechten Verrechnungspreisdokumentation, in: BC 2004, S. 6 f.

ten Bestandteile einer Verrechnungspreisdokumentation,¹³⁸ die Sachverhaltsdokumentation (§ 1 Abs. 2 GAufzV, Tz. 3.4.11 VwG Verfahren) und die Angemessenheitsdokumentation (§ 1 Abs. 1 und 3 GAufzV, Tz. 3.4.12 VwG Verfahren), vorgestellt.

3.2.1 SACHVERHALTSDOKUMENTATION

Gemäß § 1 Abs. 2 GAufzV ist die Sachverhaltsdokumentation in folgende Bereiche zu untergliedern:

1. Allgemeine Informationen,
2. Informationen über Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen,
3. Funktionen, Risiken, Wirtschaftsgüter, Marktverhältnisse sowie
4. Wertschöpfungskette und –beiträge.

Die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren konkretisieren diese Struktur. Zu den allgemeinen Informationen (Punkt 1) gehören eine Übersicht über die Beteiligungsverhältnisse mit ausländischen Nahestehenden sowie nahestehende Personen, mit denen der Steuerpflichtige über Zwischenpersonen, die keine wesentlichen Funktionen übernehmen oder Risiken tragen, Geschäftsbeziehungen mit Auslandsbezug unterhält,¹³⁹ und eine Übersicht über die Konzernstruktur i.S.d. § 4 Nr. 1c GAufzV. Hierzu werden die operative und die organisatorische Konzernstruktur sowie ihre Veränderungen dargestellt. In der Geschäftsbeziehungsübersicht (Punkt 2) sind Art und Umfang der Entgelte, Verträge und deren Veränderungen sowie eine Liste der eingesetzten wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter überblicksartig darzustellen.¹⁴⁰ Für die Funktions- und Risikoanalyse (Punkt 3) hat der Steuerpflichtige Informationen über Vertragsbedingungen, die gewählte Geschäftsstrategie, die wesentlichen eingesetzten Wirtschaftsgüter sowie über Markt- und Wettbewerbsverhältnisse, die für die Preisvereinbarung bedeutsam sind, darzulegen und zu erläutern.¹⁴¹ Zuletzt muss der Steuerpflichtige seine Wertschöpfungskette, also den gesamten Leistungserstellungsprozess, beginnend mit Forschung und Entwicklung und abschließend mit der Übergabe der Leistung an den Kunden, darlegen (Punkt 4).¹⁴² Da der Wertschöpfungsbeitrag des Steuerpflichtigen zumeist bereits aus

¹³⁸ Vgl. Fischer, W./Looks, C./im Schlaa, S., Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise - Aktuelle Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und zukünftige Entwicklungen, in: BB 2010, S. 159.

¹³⁹ Vgl. Tz. 3.4.11.2 VwG Verfahren.

¹⁴⁰ Vgl. Tz. 3.4.11.3 VwG Verfahren.

¹⁴¹ Vgl. Tz. 3.4.11.4 VwG Verfahren.

¹⁴² Vgl. Tz. 3.4.11.5 VwG Verfahren.

der Funktions- und Risikoanalyse bekannt ist, muss dieser in solchen Fällen nicht noch einmal dokumentiert werden,¹⁴³ sondern es genügt ein Verweis darauf verwiesen.¹⁴⁴ Der Funktions- und Risikoanalyse kommt innerhalb der Sachverhaltsdokumentation die größte Bedeutung zu, weil sie die Grundlage der Angemessenheitsanalyse ist.¹⁴⁵

Zweck der Funktions- und Risikoanalyse ist es, die Funktions-, Risiko- und Wirtschaftsgüterverteilung der verbundenen Unternehmen darzustellen, um eine fremdvergleichskonforme Verrechnungspreismethode und damit einen angemessenen Verrechnungspreis wählen zu können.¹⁴⁶ Es existieren keine Vorgaben zur Art der Erstellung. Daher kann sie in Tabellen- oder Textform oder einer sonstigen Form erstellt werden.¹⁴⁷ Ein Beispiel für den Aufbau einer Funktions- und Risikoanalyse zeigt Tabelle 4 (siehe Anhang 1, S. 35). Eine Funktions- und Risikoanalyse enthält Informationen über ausgeübte Funktionen und damit zusammenhängende Risiken des Steuerpflichtigen und der ausländischen nahestehenden Person.¹⁴⁸ Dabei genügen bei Zweierbeziehungen die Angaben des inländischen Steuerpflichtigen,¹⁴⁹ weil auf die Funktionen des ausländischen Steuerpflichtigen zurückgeschlossen werden kann. Des Weiteren sind Angaben über die eingesetzten wesentlichen Wirtschaftsgüter, der Markt- und Wettbewerbsverhältnisse im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und deren Veränderungen zu machen.¹⁵⁰ Die wesentlichen Wirtschaftsgüter beschränken sich dabei nicht auf immaterielle Wirtschaftsgüter, sondern beinhalten z.B. auch Grundstücke, Gebäude, Fahrzeuge, Lagervorrichtungen und Fertigungsanlagen.¹⁵¹

¹⁴³ Vgl. Fischer, W./Looks, C./im Schlaa, S., Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise -Aktuelle Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und zukünftige Entwicklungen, in: BB 2010, S. 159; Tz. 3.4.11.5 VwG Verfahren.

¹⁴⁴ Vgl. Lenz, M./Fischer, W./Schmidt, M., Verwaltungsgrundsätze-Verfahren - Konsequenzen für die Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: BB 2005, S. 1256 f.

¹⁴⁵ Vgl. Rasch, S./Rettinger, F., Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, in: BB 2007, S. 353.

¹⁴⁶ Vgl. Fischer, W./Looks, C./im Schlaa, S., Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise - Aktuelle Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und zukünftige Entwicklungen, in: BB 2010, S. 159.

¹⁴⁷ Vgl. Schnorberger, Stephan, Die Viererkette oder der Mindestumfang verwertbarer Verrechnungspreisdokumentation, in: DB 2010, S. 2013.

¹⁴⁸ Vgl. Derlien, U./Weissinger, A., Praxishinweise zur Erstellung einer sachgerechten Verrechnungspreisdokumentation, in: BC 2004, S. 7 f.

¹⁴⁹ Vgl. Schnorberger, Stephan, Die Viererkette oder der Mindestumfang verwertbarer Verrechnungspreisdokumentation, in: DB 2010, S. 2013.

¹⁵⁰ Vgl. Derlien, U./Weissinger, A., Praxishinweise zur Erstellung einer sachgerechten Verrechnungspreisdokumentation, in: BC 2004, S. 7.

¹⁵¹ Vgl. Lenz, M./Fischer, W./Schmidt, M., Verwaltungsgrundsätze-Verfahren -Konsequenzen für die Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: BB 2005, S. 1257.

3.2.2 ANGEMESSENHEITSDOKUMENTATION

Die Angemessenheitsdokumentation soll zeigen, ob und inwieweit die gewählten Verrechnungspreise fremdvergleichskonform sind.¹⁵² Der Steuerpflichtige muss dabei sein ernsthaftes Bemühen, fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise zu wählen, beweisen.¹⁵³ Sie besteht aus drei Bereichen¹⁵⁴:

1. Unternehmenscharakterisierung,
2. Wahl der Methode,
3. Anwendung der gewählten Methode.

3.2.2.1 UNTERNEHMENSCHARAKTERISIERUNG

Bei der Unternehmenscharakterisierung wird das Unternehmen anhand seiner Funktionen und Risiken (die aus der Funktions- und Risikoanalyse bekannt sind) als Routineunternehmen, Entrepreneur (Strategieträger) oder Hybridunternehmen (Mittelunternehmen) charakterisiert (siehe Tabelle 3, S. 24).¹⁵⁵ Der Unternehmenstyp ist dabei Ausgangspunkt für die Wahl einer geeigneten Methode¹⁵⁶ sowie, soweit möglich, für die Auswahl von Vergleichsunternehmen.¹⁵⁷ Aus dem Gesetz lässt sich keine Unternehmenscharakterisierung ableiten,¹⁵⁸ jedoch wird sie in den VwG Verfahren¹⁵⁹ gefordert und ist deshalb zur Verrechnungspreisgestaltung heranzuziehen. Routineunternehmen tragen ein bestimmbares Risiko, erzielen geringe, aber stabile Erträge und setzen nur in geringem Umfang Wirtschaftsgüter ein.¹⁶⁰ Beispiele sind reine Vertriebsunternehmen mit geringem Risiko sowie Produktions- und Forschungsunternehmen, die auf Auftragsbasis arbeiten.¹⁶¹ Die von einem Unternehmen mit Routinefunktionen ausgeübten Tätigkeiten können problemlos an fremde Dritte in Auftrag gegeben wer-

¹⁵² Vgl. Fischer, W./Looks, C./im Schlaa, S., Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise - Aktuelle Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und zukünftige Entwicklungen, in: BB 2010, S. 159.

¹⁵³ Vgl. Tz. 3.4.12.1 Satz 4 VwG Verfahren.

¹⁵⁴ Vgl. Rasch, S./Rettinger, F., Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, in: BB 2007, S. 353 - 356.

¹⁵⁵ Vgl. Tz. 3.4.10.2 VwG Verfahren.

¹⁵⁶ Vgl. Brem, M./Tucha, T., Dokumentation von Verrechnungspreisen: Zur Strukturierung der Angemessenheitsanalyse, in: IStR 2006, S. 501 - 503.

¹⁵⁷ Vgl. Rasch, S./Rettinger, F., Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätzeverfahren, in: BB 2007, S. 354.

¹⁵⁸ Vgl. Menck, Thomas, AStG § 1 Berichtigung von Einkünften, in Heuermann, Bernd (Hrsg.), Blümich, EStG - KStG - GewStG, 105. Aufl., München 2009, Rz. 134.

¹⁵⁹ Vgl. Tz. 3.4.10.2 VwG Verfahren.

¹⁶⁰ Vgl. Brem, M./Tucha, T., Dokumentation von Verrechnungspreisen: Zur Strukturierung der Angemessenheitsanalyse, in: IStR 2006, S. 500.

¹⁶¹ Vgl. Tz. 1.25 OECD Verrechnungspreisgrundsätze 1996.

den.¹⁶² Deshalb lassen sich für Routineunternehmen im Regelfall Vergleichsunternehmen finden.¹⁶³ Dementsprechend sind hier die Standardmethoden oder die Transaktionsbezogene Netto-Margen-Methode heranzuziehen.¹⁶⁴ Ein Unternehmen, welches als Entrepreneur¹⁶⁵ charakterisiert wird, trägt die wesentlichen Risiken des Konzerns und übt wichtige Funktionen,¹⁶⁶ meist unter Einsatz von immateriellen Wirtschaftsgütern wie z.B. Patenten, Markennamen, Know-How,¹⁶⁷ aus. Dieses Unternehmen trägt ggf. mit anderen Entrepreneuren die volle Marktverantwortung¹⁶⁸ und trifft die eigentlichen Entscheidungen.¹⁶⁹ Entrepreneure sind regelmäßig nicht vergleichbar, weshalb der Fremdvergleich nicht angewendet werden kann.¹⁷⁰ Daraus folgt, dass der Gewinn solcher Unternehmen mittels der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode oder anhand von Planrechnungen ermittelt wird.¹⁷¹ Das Ergebnis ist dabei eine Restgewinngröße, die auch negativ sein kann.¹⁷² Die dritte Kategorie bilden die Hybridunternehmen.¹⁷³ Sie können wegen ihrer Funktionen und Risiken und den eingesetzten Wirtschaftsgütern weder als Routineunternehmen noch als Entrepreneur bezeichnet werden. Aufgrund ihrer Einzigartigkeit sind regelmäßig keine Fremdvergleichsdaten vorhanden, so dass Planrechnungen und ein Soll-Ist-Vergleich heranzuziehen sind.¹⁷⁴

Die Hybridunternehmen sind eine Eigenheit der deutschen Steuerregelungen.¹⁷⁵ Daraus ergibt sich ein Problem der Einheitlichkeit von internationalen Verrechnungspreissystemen. So kann

¹⁶² Vgl. Menck, Thomas, AStG § 1 Berichtigung von Einkünften, in: Heuermann, Bernd (Hrsg.), Blümich, EStG - KStG - GewStG, 105. Aufl., München 2009, Rz. 133.

¹⁶³ Vgl. Brem, M./Tucha, T., Dokumentation von Verrechnungspreisen: Zur Strukturierung der Angemessenheitsanalyse, in: IStR 2006, S. 503.

¹⁶⁴ Vgl. Rasch, S./Rettinger, F., Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, in: BB 2007, S. 354.

¹⁶⁵ Vgl. Tz. 3.4.10.2b VwG Verfahren.

¹⁶⁶ Vgl. Borstell, Thomas, ABC der Verrechnungspreise, in: Vögele, Alexander (Hrsg.), Handbuch der Verrechnungspreise, 2. Aufl., München 2004, S. 24.

¹⁶⁷ Vgl. Brem, M./Tucha, T., Dokumentation von Verrechnungspreisen: Zur Strukturierung der Angemessenheitsanalyse, in: IStR 2006, S. 503.

¹⁶⁸ Vgl. Rasch, S./Rettinger, F., Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, in: BB 2007, S. 354.

¹⁶⁹ Vgl. Brem, M./Tucha, T., Dokumentation von Verrechnungspreisen: Zur Strukturierung der Angemessenheitsanalyse, in: IStR 2006, S. 500.

¹⁷⁰ Vgl. Tz. 3.4.10.2b VwG Verfahren.

¹⁷¹ Vgl. Rasch, S./Rettinger, F., Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, in: BB 2007, S. 354.

¹⁷² Vgl. Brem, M./Tucha, T., Dokumentation von Verrechnungspreisen: Zur Strukturierung der Angemessenheitsanalyse, in: IStR 2006, S. 504.

¹⁷³ Vgl. Tz. 3.4.10.2c VwG Verfahren.

¹⁷⁴ Vgl. Brem, M./Tucha, T., Dokumentation von Verrechnungspreisen: Zur Strukturierung der Angemessenheitsanalyse, in: IStR 2006, S. 503.

¹⁷⁵ Vgl. Rasch, S./Rettinger, F., Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, in: BB 2007, S. 354.

es vorkommen, dass ein Unternehmen im Ausland als Routineunternehmen charakterisiert wird, in Deutschland jedoch als Hybridunternehmen. Dies führt zu zusätzlichem Dokumentationsaufwand und Schwierigkeiten bei der Entwicklung eines internationalen Ansatzes zur Verrechnungspreisdokumentation.¹⁷⁶ Ein weiteres Problem ergibt sich aus der schwierigen Abgrenzung, vor allem zwischen Routine- und Hybridunternehmen, da hierzu keine konkreten Angaben in den Vorschriften zu finden sind.¹⁷⁷

Übersicht der Unternehmenstypen und der anzuwendenden Methoden:		
Unternehmenstyp	Beschreibung	Methode
Unternehmen mit Routinefunktionen	<ul style="list-style-type: none"> – Einfache Funktionen – Wirtschaftsgüter in geringem Umfang – Geringe, stabile Gewinne 	<ul style="list-style-type: none"> – TNMM möglich, wenn Standardmethoden nicht anwendbar – Nachweis der Vergleichbarkeit
Strategieträger („Central Entrepreneur“)	<ul style="list-style-type: none"> – Zentrale Funktionen – Wirtschaftsgüter in großem Umfang – Know-how und immaterielle Wirtschaftsgüter 	<ul style="list-style-type: none"> – TNMM nicht anwendbar – Ausnahme: abgrenzbare Routineaktivitäten – Planrechnungen – Profit Split möglich
Mittelunternehmen	<ul style="list-style-type: none"> – Komplexere Funktionen – Höheres Risiko – Kein Entrepreneur 	<ul style="list-style-type: none"> – TNMM nicht anwendbar – Planrechnungen – Renditekennzahlen nur zur Plausibilisierung

Tabelle 3: Übersicht der Unternehmenstypen und der anzuwendenden Methode¹⁷⁸

¹⁷⁶ Vgl. Rasch, S./Rettinger, F., Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, in: BB 2007, S. 354 - 356.

¹⁷⁷ Vgl. Wehnert, O./Brüninghaus, D./Marx, S./Bodenmüller, R./Wolff, C., Dokumentation von Verrechnungspreislsten: Ausgewählte Aspekte der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren (Teil I), in: IStR 2005, S. 717; Rasch, S./Rettinger, F., Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, in: BB 2007, S. 354 f.

¹⁷⁸ Vgl. Rasch, S./Rettinger, F., Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, in: BB 2007, S. 354.

3.2.2.2 WAHL DER METHODE UND DEREN ANWENDUNG

Die Methodenwahl ist der zentrale Aspekt der Angemessenheitsdokumentation, da sie im Wesentlichen darüber entscheidet, ob die Dokumentation den gesetzlichen Vorschriften genügt.¹⁷⁹ Ein Beispiel für den Aufbau einer Angemessenheitsdokumentation zeigt Tabelle 5 (siehe Anhang 2, S. 36). Der Steuerpflichtige muss die gewählte Methode und die maßgeblichen Berechnungsdeterminanten erläutern.¹⁸⁰ Zum Beispiel müsste bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode der Umfang (Voll-/ Teilkosten) und der Zeitbezug (Plan-/ Ist-/ Normalkosten)¹⁸¹ der zugrunde liegenden Kosten dargestellt werden.¹⁸² Die Eignung der Verrechnungspreismethode ist aus Sicht des Steuerpflichtigen zu begründen.¹⁸³ Hierzu ist der Hinweis auf die Übereinstimmung der Methode mit den Vorgaben der Verwaltungsgrundsätze von 1983 ausreichend.¹⁸⁴ Eine Begründung, warum er andere Methoden als weniger geeignet ansieht, ist nicht erforderlich.¹⁸⁵ Hingegen sind im Rahmen der Dokumentation Daten zur Verfügung zu stellen, mit denen die Finanzverwaltung eine Überprüfung der Verrechnungspreise unter Anwendung einer anderen Methode durchführen kann (zur Struktur der Angemessenheitsdokumentation gem. den VwG Verfahren siehe Tabelle 6, Anhang 3).¹⁸⁶ In diesem Zusammenhang kommen auch Daten aus Datenbanken, insbesondere für Vertriebs- und Produktionsgesellschaften, in Frage. Die Finanzverwaltung will diese jedoch nur anerkennen, wenn die Vergleichbarkeit der Unternehmen und die Nachvollziehbarkeit des Suchprozesses gewährleistet sind.¹⁸⁷ Zudem sind die Daten der Finanzverwaltung gem. § 147 Abs. 5 und 6 AO zur Verfügung zu stellen.¹⁸⁸ Der Steuerpflichtige kann dazu jedoch nicht verpflichtet werden, wenn die Datenbankbetreiber, wie in den meisten Fällen, die Weitergabe von Daten

¹⁷⁹ Vgl. Rasch, S./Rettinger, F., Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, in: BB 2007, S. 356.

¹⁸⁰ Vgl. Fischer, W./Looks, C./im Schlaa, S., Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise - Aktuelle Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und zukünftige Entwicklungen, in: BB 2010, S. 159.

¹⁸¹ Vgl. Steger, Johann, Kosten- und Leistungsrechnung, 4. Aufl., München 2006, S. 137.

¹⁸² Vgl. Lenz, M./Fischer, W./Schmidt, M., Verwaltungsgrundsätze-Verfahren - Konsequenzen für die Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: BB 2005, S. 1257.

¹⁸³ Vgl. Tz. 3.4.12.1 VwG Verfahren, Lenz, M./Fischer, W./Schmidt, M., Verwaltungsgrundsätze-Verfahren - Konsequenzen für die Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: BB 2005, S. 1257.

¹⁸⁴ Vgl. Fischer, W./Looks, C./im Schlaa, S., Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise - Bisherige Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und aktuelle Entwicklungen, in: BB 2007, S. 922.

¹⁸⁵ Vgl. Rasch, S./Rettinger, F., Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, in: BB 2007, S. 356.

¹⁸⁶ Vgl. Tz. 3.4.18.2b VwG Verfahren; Rasch, S./Rettinger, F., Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, in: BB 2007, S. 356.

¹⁸⁷ Vgl. Tz. 3.4.12.4, Tz. 3.4.19 VwG Verfahren.

¹⁸⁸ Vgl. Lenz, M./Fischer, W./Schmidt, M., Verwaltungsgrundsätze-Verfahren - Konsequenzen für die Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: BB 2005, S. 1258.

vertraglich untersagen.¹⁸⁹ Aus diesem Grund ist die Benutzung von Datenbanken beschränkt. Insgesamt kann festgehalten werden, dass es gem. Tz. 3.4.20d VwG Verfahren zu Berichtigungen kommen kann, wenn die von der Finanzverwaltung zur Überprüfung verwendete Methode mit einer höheren Wahrscheinlichkeit zu einem anderen Ergebnis kommt als die vom Steuerpflichtigen verwandte Methode.

3.2.3 VOR- UND NACHTEILE EINER VERRECHNUNGSPREISDOKUMENTATION

Die Erstellung einer ordnungsgemäßen Verrechnungspreisdokumentation bringt dem Steuerpflichtigen Vor- und Nachteile. Zu den Nachteilen zählen neben der zusätzlichen Arbeit für die Erstellung¹⁹⁰ auch die Unsicherheit bei der Festlegung der Verrechnungspreise durch Unklarheiten und unbestimmte Rechtsbegriffe in den Anforderungen.¹⁹¹ Die deutschen Vorschriften führen außerdem bei Vorliegen einer Bandbreite oder eines Einigungsbereiches tendenziell zu einer Gewinnverlagerung nach Deutschland. Fraglich ist, ob dies die ausländischen Finanzverwaltungen hinnehmen. Deshalb kann mit einer Vielzahl von internationalen Schieds- und Verständigungsverfahren gerechnet werden. Folglich würden die Verwaltungskosten des Unternehmens steigen.¹⁹² Die ordnungsgemäße Dokumentation bringt dem Steuerpflichtigen aber auch einige Vorteile. Nach § 162 Abs. 3 Satz 1 AO vermutet die Finanzverwaltung, dass der Steuerpflichtige seine inländischen Einkünfte durch unangemessene Verrechnungspreise zu niedrig angesetzt hat, wenn er keine Aufzeichnungen vorlegt oder diese unverwertbar sind. In diesem Fall kommt es zu einer Beweislastumkehr, d.h. der Steuerpflichtige muss die Angemessenheit seiner Verrechnungspreise beweisen.¹⁹³ Durch die Erstellung einer sachgerechten Dokumentation liegt die Beweislast weiterhin bei der Finanzverwaltung.¹⁹⁴ Ein weiterer Vorteil ist, dass das Unternehmen bei einer vorliegenden Bandbreite seinen Verrechnungspreis an der für ihn günstigen Ober- oder Untergrenze festlegen kann.¹⁹⁵ Kommt es hingegen zu einer Verrechnungspreiskorrektur, so kann die Finanzverwaltung die

¹⁸⁹ Vgl. Graf, Mathias, Die Verwaltungsgrundsätze Verfahren - Anmerkungen zum Entwurf eines BMF-Schreibens vom 18. 10. 2004, in: IStR 2005, S. 177.

¹⁹⁰ Vgl. Baumhoff, H./Ditz, X./Greinert, M., Grundsätze der Dokumentation internationaler Verrechnungspreise nach der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV), in: DStR 2004, S. 163.

¹⁹¹ Vgl. Baumhoff, H./Ditz, X./Greinert, M., Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, in: DStR 2007, S. 1967.

¹⁹² Vgl. Baumhoff, H./Ditz, X./Greinert, M., Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, in: DStR 2007, S. 1967.

¹⁹³ Vgl. Baumhoff, H./Ditz, X./Greinert, M., Grundsätze der Dokumentation internationaler Verrechnungspreise nach der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV), in: DStR 2004, S. 163.

¹⁹⁴ Vgl. § 1 Abs. 1 Satz 2 GAufzV, § 162 Abs. 3 AO.

¹⁹⁵ Vgl. BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl Teil II 2004, S. 171.

Preisbandbreite zu Lasten des Unternehmens ausschöpfen.¹⁹⁶ Zudem verhindert der Steuerpflichtige die Verhängung von Strafzuschlägen gem. § 162 Abs. 4 AO (siehe 4.1).¹⁹⁷ Aus diesen Gründen sollte der Steuerpflichtige eine ordnungsgemäße Verrechnungspreisdokumentation erstellen.

3.2.4 VERRECHNUNGSPREISRICHTLINIE

Um eine fortlaufende Dokumentation sicherzustellen, empfiehlt es sich, eine unternehmensinterne Verrechnungspreisrichtlinie zu entwickeln.¹⁹⁸ Diese soll zu einer Erleichterung der Dokumentationspflichten führen¹⁹⁹ und das Risiko einer Einkünftekorrektur verringern.²⁰⁰ Eine solche Richtlinie ist zugelassen,²⁰¹ und der Steuerpflichtige kann deren Inhalt und Gestaltung selbst bestimmen.²⁰² Die Richtlinie sollte dabei Handlungsanweisungen zur Bestimmung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise enthalten.²⁰³ Mit einer internen Verrechnungspreisrichtlinie kann der Steuerpflichtige außerdem sein ernsthaftes Bemühen beweisen.²⁰⁴ In der Richtlinie können bereits Geschäftsvorfälle gemäß § 2 Abs. 3 GAufzV zu Gruppen zusammengefasst werden, auf die in der Dokumentation selbst nur noch verwiesen werden muss.²⁰⁵ Des Weiteren kann die Richtlinie eine Beschreibung der übernommenen Funktionen und Risiken beinhalten und abhängig davon ein oder mehrere Methoden zur Verrechnungspreisbestimmung festlegen.²⁰⁶ Die Richtlinie ist damit ein wichtiger Bestandteil der Dokumentation,²⁰⁷ kann jedoch nicht alle Elemente der Aufzeichnungen ersetzen.²⁰⁸ Die Richtlinie sollte möglichst im gesamten Konzern angewandt werden²⁰⁹ und muss deshalb alle inter-

¹⁹⁶ Vgl. § 162 Abs. 3 Satz 3 AO sowie Kapitel 4 S. 29 ff.

¹⁹⁷ Vgl. Baumhoff, H./Ditz, X./Greinert, M., Grundsätze der Dokumentation internationaler Verrechnungspreise nach der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV), in: DStR 2004, S. 163.

¹⁹⁸ Vgl. Wellens, Ludger, Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: IStR 2004, S. 659 f.

¹⁹⁹ Vgl. BR-Drs. 583/03 vom 15.08.2003, S. 10.

²⁰⁰ Vgl. Vögele, A./Brem, M., Die neue Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO: Systematik zu Aufbau und Struktur der Verrechnungspreisdokumentation, in: IStR 2004, S. 51.

²⁰¹ Vgl. § 2 Abs. 3 Satz 5 und 6 GAufzV sowie Tz. 3.4.13 VwG Verfahren.

²⁰² Vgl. Tz. 3.4.13 VwG Verfahren.

²⁰³ Vgl. Wellens, Ludger, Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: IStR 2004, S. 659 f.

²⁰⁴ Vgl. Vögele, A./Brem, M., Die neue Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO: Systematik zu Aufbau und Struktur der Verrechnungspreisdokumentation, in: IStR 2004, S. 51.

²⁰⁵ Vgl. Tz. 3.4.13 VwG Verfahren, § 2 Abs. 3 Satz 6 GAufzV.

²⁰⁶ Vgl. Tz. 3.4.13 VwG Verfahren.

²⁰⁷ Vgl. Tz. 3.4.13 VwG Verfahren.

²⁰⁸ Vgl. Vögele, A./Brem, M., Die neue Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO: Systematik zu Aufbau und Struktur der Verrechnungspreisdokumentation, in: IStR 2004, S. 51.

²⁰⁹ Vgl. Wellens, Ludger, Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: IStR 2004, S. 660.

nationalen Besonderheiten berücksichtigen.²¹⁰ Im Regelfall besteht eine solche Vorschrift aus folgenden Komponenten:²¹¹

- Einführung,
- Ermittlung von Verrechnungspreisen,
- Technische Abwicklung,
- Ausnahmen.

Die Einführung beschreibt dabei den Ausgangspunkt für die Ermittlung der Verrechnungspreise. Hierzu werden der organisatorische und rechtliche Aufbau sowie die strategische Ausrichtung des Konzerns dargestellt. Im zweiten Teil, der Ermittlung von Verrechnungspreisen, werden anhand von Beispielen die Ermittlung und Verbuchung von Verrechnungspreisen beschrieben. Die technische Abwicklung regelt den Umgang mit technischen Problemen, z.B. bei der Behandlung von Wechselkursen oder der Übernahme von Garantien. Der letzte Teil nennt bekannte Ausnahmen von den zuvor gesetzten Regeln bzw. definiert in allgemeingültiger Form außergewöhnliche Umstände, bei denen Ausnahmen möglich sind.

Die deutsche Finanzverwaltung prüft zunächst im Allgemeinen, ob die Richtlinie dem Grundsatz des Fremdvergleichs entspricht.²¹² Weicht der Steuerpflichtige in Einzelfällen von seiner Richtlinie ab, so muss er dies begründen und aufzeichnen.²¹³ Geschieht dies nicht, kann es zu einer Berichtigung der Einkünfte oder sogar zur Unverwertbarkeit der Aufzeichnungen kommen.²¹⁴ Zudem überprüft die Finanzverwaltung anhand von Stichproben, ob der Fremdvergleichsgrundsatz eingehalten wurde.²¹⁵ Dabei können bereits zwei Abweichungen von der Richtlinie, die nicht erläutert und begründet wurden, zur Unverwertbarkeit der Dokumentation führen.²¹⁶

Ein wichtiges Kriterium ist die Aktualität der Richtlinie und der darin erarbeiteten Informationen. Aus diesem Grund empfiehlt es sich, in regelmäßigen Abständen – jährlich bzw. für den

²¹⁰ Vgl. Vögele, A./Brem, M., Die neue Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO: Systematik zu Aufbau und Struktur der Verrechnungspreisdokumentation, in: IStR 2004, S. 51.

²¹¹ Vgl. Wellens, Ludger, Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: IStR 2004, S. 660.

²¹² Vgl. Menck, Thomas, AStG § 1 Berichtigung von Einkünften, Heuermann, Bernd (Hrsg.), Blümich – EstG – KStG - GewStG, 105. Aufl., München 2010, Rz. 162.

²¹³ Vgl. Tz. 3.4.13 VwG Verfahren.

²¹⁴ Vgl. Tz. 3.4.13 VwG Verfahren.

²¹⁵ Vgl. Tz. 3.4.13 VwG Verfahren.

²¹⁶ Vgl. Lenz, M./Fischer, W./Schmidt, M., Verwaltungsgrundsätze-Verfahren - Konsequenzen für die Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: BB 2005, S. 1258.

jeweiligen Abrechnungszeitraum – eine Überprüfung und gegebenenfalls eine Überarbeitung vorzunehmen.²¹⁷ Für den Steuerpflichtigen bietet es sich außerdem an, ein separates Datenbanksystem anzulegen,²¹⁸ da die Dokumentation oftmals nicht unter Rückgriff auf vorhandene Unterlagen wie zum Beispiel aus dem Rechnungswesen erstellt werden kann.²¹⁹ Dadurch wäre zudem die Unabhängigkeit von anderen Berichtssystemen sichergestellt. Die Daten können dann, angepasst an den jeweiligen Adressatenkreis, aufbereitet und ausgewertet werden.²²⁰

4. SANKTIONSVORSCHRIFTEN

4.1 FOLGEN DES § 162 ABS. 3 UND 4 AO

Mit dem Steuervergünstigungsabbaugesetz wurden im Jahr 2003 die Absätze 3 und 4 in den § 162 AO eingefügt. Die Vorschriften kommen zur Anwendung, wenn der Steuerpflichtige seine Aufzeichnungspflichten gem. § 90 Abs. 3 AO verletzt.²²¹ § 162 Abs. 3 AO betrifft drei Tatbestände:

- Nicht-Vorlage von Aufzeichnungen i.S.d. § 90 Abs. 3 AO,
- vorgelegte Aufzeichnungen, die im Wesentlichen unverwertbar sind,
- keine zeitnahe Erstellung i.S. des § 90 Abs. 3 Satz 3 AO.

Als Folge vermutet die Finanzverwaltung widerlegbar, dass der Steuerpflichtige unangemessene Verrechnungspreise angesetzt hat und damit seine inländischen Steuereinkünfte höher sind als erklärt.²²² Der Steuerpflichtige trägt infolgedessen die Beweislast, dass seine Verrechnungspreise angemessen sind und es zu keiner Einkünfterminderung gekommen ist.²²³ Unklar ist, wie der Steuerpflichtige die Vermutung der Finanzverwaltung widerlegen kann.²²⁴ In den Fällen, in denen die Finanzbehörde die Verrechnungspreise durch eine Schätzung zu ermitteln hat und dies nur innerhalb eines bestimmten Rahmens erfolgen kann, besteht die

²¹⁷ Vgl. Wellens, Ludger, Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: IStR 2004, S. 659.

²¹⁸ Vgl. Wellens, Ludger, Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: IStR 2004, S. 660.

²¹⁹ Vgl. Wellens, Ludger, Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: IStR 2004, S. 656.

²²⁰ Vgl. Wellens, Ludger, Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: IStR 2004, S. 659 f.

²²¹ Andere Vorschriften bei Verletzung der Mitwirkungspflichten gem. § 90 AO werden in dieser Arbeit nicht behandelt. Für einen Katalog der Sanktionen vgl. Tz. 4.1 VwG Verfahren.

²²² Vgl. § 162 Abs. 3 Satz 1 AO; Vögele, Alexander, Brem, Markus, Die neue Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO: Systematik zu Aufbau und Struktur der Verrechnungspreisdokumentation, in: IStR 2004, S. 49 f.

²²³ Vgl. Tz. 4.6.1 VwG-Verfahren.

²²⁴ Vgl. Vögele, A./Vögele, F., Vorschriften zu Verrechnungspreisdokumentation im SteVergAbG: Erste Antworten auf wesentliche Fragen, in: IStR 2003, S. 467.

Möglichkeit, dass dieser zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgeschöpft wird.²²⁵ Eine Schätzung zu Lasten des Steuerpflichtigen wird ebenfalls vorgenommen, wenn trotz verwertbarer Aufzeichnungen Anhaltspunkte für eine inkorrekte Einkünfteermittlung bestehen und diese Zweifel nicht beseitigt werden können, da eine ausländische nahestehende Person ihre Mitwirkungspflichten gem. § 90 Abs. 2 AO oder ihre Auskunftspflichten gem. § 93 Abs. 1 AO nicht erfüllt.²²⁶

§ 162 Abs. 4 AO ist eine sogenannte „Penalty-Regelung“ nach US-amerikanischem Vorbild. Die Finanzverwaltung folgt damit den internationalen Entwicklungen²²⁷ und bindet an die Nichterfüllung der Dokumentationspflichten gem. § 90 Abs. 3 AO Geldstrafen in Form von Zuschlägen. Absatz 4 sieht dabei zwei Arten von Zuschlägen²²⁸ vor:

- Ein Zuschlag in Höhe von 5.000 €, aber mindestens 5 Prozent und höchstens 10 Prozent des Mehrbetrages der Einkünfte, der sich nach Anwendung des Absatzes 3 ergibt, wenn keine Aufzeichnungen vorgelegt wurden oder die vorgelegten Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar sind.
- Ein Zuschlag von bis zu 1.000.000 €, mindestens jedoch 100 € für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung, wenn verwertbare Aufzeichnungen verspätet vorgelegt wurden.

Beide Arten von Zuschlägen können in Kombination und auch mehrfach in verschiedenen Prüfungsbereichen auftreten.²²⁹ Der Steuerpflichtige hat die Zuschläge zusätzlich zu den möglichen Kosten einer Verrechnungspreiskorrektur zu tragen.²³⁰ Dabei sind die Zuschläge nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig.²³¹ Von einem Zuschlag ist in den Fällen abzusehen, in denen die Nichterfüllung der Aufzeichnungspflichten entschuldbar oder das Verschulden des Steuerpflichtigen nur geringfügig ist.²³²

²²⁵ Vgl. § 162 Abs. 3 Satz 2 AO; Tz. 4.6.2 VwG Verfahren.

²²⁶ Vgl. § 162 Abs. 3 Satz 3 AO.

²²⁷ Vgl. Baumhoff, Hubertus, Aktuelle Entwicklungen bei den internationalen Verrechnungspreisen, in: IStR 2003, S. 3.

²²⁸ Vgl. § 162 Abs. 4 AO; Tz. 4.6.3 VwG Verfahren.

²²⁹ Vgl. Naumann, M./Förster, H., Die neuen Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen, in: NWB 2004, S. 8496.

²³⁰ Vgl. Vögele, A./Brem, M., Die neue Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO: Systematik zu Aufbau und Struktur der Verrechnungspreisdokumentation, in: IStR 2004, S. 49 f.

²³¹ Vgl. Tz. 4.6.3a VwG Verfahren; Naumann, M./Förster, H., Die neuen Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen, in: NWB 2004, S. 8495.

²³² Vgl. § 162 Abs. 4 Satz 5 AO; Tz. 4.6.4 VwG Verfahren.

4.2 UNVERWERTBARKEIT DER VERRECHNUNGSPREISDOKUMENTATION

Wann eine Dokumentation „im Wesentlichen unverwertbar“ ist, wird nicht im Gesetz definiert. Zwar nehmen die VwG Verfahren in Tz. 3.4.19 Stellung dazu, jedoch wird in der Literatur²³³ davon ausgegangen, dass diese Vorschriften keinen Gesetzescharakter aufweisen, da sie nicht von § 90 Abs. 3 AO abgedeckt werden. Somit ist unklar,²³⁴ wann eine Verrechnungspreisdokumentation im Wesentlichen unverwertbar ist und eine Schätzung sowie Strafzuschläge gem. § 162 Abs. 3 und 4 AO drohen. Die Aufzeichnungen sind verwertbar, wenn sie es einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit ermöglichen zu prüfen, ob und inwieweit die gewählten Verrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.²³⁵ Dies ist laut Kroppen und Rasch nicht der Fall, wenn die Aufzeichnungen unverständlich, lückenhaft oder widersprüchlich sind.²³⁶ Besteht eine solche Unvollständigkeit oder Fehlerhaftigkeit nur für einzelne Punkte, kommt es in der Regel nicht zur Unverwertbarkeit.²³⁷ Die VwG Verfahren erläutern weiter, dass nicht auf die Quantität sondern die Qualität der Aufzeichnungen abzustellen ist. Demnach ist eine Angemessenheitsdokumentation, die sich nur auf eine geringe Anzahl von Fremdvergleichsdaten stützt, nicht deshalb unverwertbar.²³⁸ In jedem Fall ist die Prüfung durch die Finanzverwaltung einzelfallabhängig und richtet sich nach den konkreten Prüfungsanforderungen.²³⁹ So ist beispielsweise eine Aufzeichnung, die ohne Zustimmung der Finanzverwaltung in fremder Sprache vorgelegt und trotz Aufforderung nicht übersetzt wurde, nach den VwG Verfahren im Wesentlichen unverwertbar.²⁴⁰ Nach Schnorberger²⁴¹ enthält eine gerade noch verwertbare Dokumentation folgende Aufzeichnungen:

²³³ Vgl. Braun, G./Hof, M., Die Verrechnungspreisdokumentation vor dem Hintergrund der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, in: IStR 2005, S. 71 f; Schnorberger, Stephan, Die Viererkette oder der Mindestumfang verwertbarer Verrechnungspreis-Dokumentation, in: BB 2009, S. 2011; Fischer, W./Looks, C. im Schlaa, S., Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise - Aktuelle Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und zukünftige Entwicklungen, in: BB 2010, S. 158.

²³⁴ Vgl. Naumann, M./Förster, H., Die neuen Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen, in: NWB 2004, S. 8395; Schnorberger, Stephan, Die Viererkette oder der Mindestumfang verwertbarer Verrechnungspreis-Dokumentation, in: BB 2009, S. 2010 f; Kroppen, H./Rasch, S., Die Aufzeichnungspflichten für internationale Verrechnungspreise, in: IWB 2003, S. 1984.

²³⁵ Vgl. § 2 Abs. 1 S. 3 GAufzV; Tz. 3.4.19a VwG Verfahren; Grützner, Dieter, Anforderungen an die Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO, in: StuB 2005, S. 795.

²³⁶ Vgl. Kroppen, H./Rasch, S., Die Aufzeichnungspflichten für internationale Verrechnungspreise, in: IWB 2003, S. 1984.

²³⁷ Vgl. Tz. 3.4.19b VwG Verfahren.

²³⁸ Vgl. Tz. 3.4.19b VwG Verfahren.

²³⁹ Vgl. Tz. 3.4.19b VwG Verfahren.

²⁴⁰ Vgl. Tz. 3.4.19c VwG Verfahren.

²⁴¹ Vgl. Schnorberger, Stephan, Die Viererkette oder der Mindestumfang verwertbarer Verrechnungspreis-Dokumentation, in: DB 2009, S. 2012 - 2015.

- eine Geschäftsbeziehungsübersicht, die ca. 50 Prozent der Transaktionen zu nahestehenden, ausländischen Personen enthält,
- die Funktions- und Risikoanalyse des inländischen Steuerpflichtigen,
- eine Erläuterung darüber, wie die Verrechnungspreise zustande gekommen sind und welche Methode angewandt wurde sowie
- eine Darlegung des ernsthaften Bemühens zur Dokumentation angemessener Verrechnungspreise.

In jedem Fall muss dem Steuerpflichtigen die Unverwertbarkeit unverzüglich mitgeteilt und die Möglichkeit der Nachbesserung eingeräumt werden.²⁴²

5. FAZIT

Neben der grundlegenden Kritik am Fremdvergleich, dass dieser die Vorteile zusammengehöriger Unternehmen unberücksichtigt lässt und die Beschaffung von Vergleichsdaten in vielen Fällen, zum Beispiel bei der Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter, sehr schwierig ist, treten auch bei den Verrechnungspreismethoden wesentliche Unklarheiten auf. Vor allem bleibt aber zu bemängeln, dass die deutsche Finanzverwaltung die Standardmethoden als vorrangig ansieht. Zwar ist es positiv zu bewerten, dass mit den neuen Vorschriften die Transaktionsbezogene Netto-Margen Methode erlaubt ist und Deutschland damit der internationalen Entwicklung folgt. Allerdings ist diese nur anzuwenden, wenn keine der drei Standardmethoden zulässig ist. Dies schränkt die Verwendung der Methode enorm ein. Da laut dem BFH Urteil vom 17.10.2001 aber die Verrechnungspreise mit der Methode, die am besten geeignet ist, ermittelt werden sollen, bleibt abzuwarten, wie sich die Sachlage weiter entwickelt.

Zu befürworten ist, dass der Gesetzgeber mit den Gesetzesänderungen eine Rechtsgrundlage für die Verrechnungspreisdokumentation und die Prüfung der Verrechnungspreise durch die Finanzverwaltung geschaffen hat. Dadurch wurden zwar viele Unsicherheiten bezüglich der Verrechnungspreisdokumentation eliminiert. Die Vorschriften haben aber nicht alle Unklarheiten beseitigt. Ein Beispiel dafür ist die Klassifizierung der Unternehmen in drei Kategorien. Da es die Hybridunternehmen im Ausland nicht gibt, wird es zu Problemen kommen, wenn ein Unternehmen aus deutscher Sicht als Hybrid-, aus ausländischer Sicht aber als Routineunternehmen zu behandeln ist. Dieser Punkt ist als besonders bedenklich anzusehen, da

²⁴² Vgl. Tz. 3.4.19c VwG Verfahren.

die Unternehmenscharakterisierung eine wichtige Grundlage für die Entscheidung, welche Verrechnungspreismethode anzuwenden ist, bildet. Folglich kann eine falsche Unternehmenscharakterisierung zu einer falschen Methodenauswahl führen und die Dokumentation dadurch unverwertbar werden.

Auch mit den Sanktionen nähert sich die Finanzverwaltung an internationale Gegebenheiten an. Die Finanzverwaltung sollte jedoch auch berücksichtigen, dass viele der in den Vorschriften formulierten Regelungen ungenau sind, und ihre Ermessenshandlung zu Gunsten des Steuerpflichtigen auslegen, bis die Unklarheiten beseitigt sind. Dies ist allerdings zu bezweifeln, wenn berücksichtigt wird, dass viele der Regelungen zur Finanzierung der Entlastungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 eingeführt wurden. Aus diesem Grund ist ausschließlich eine Einkünftekorrektur nach oben möglich. Deshalb ist zu begrüßen, dass dem Steuerpflichtigen nach Feststellung der Unverwertbarkeit die Möglichkeit eingeräumt wird, seine Aufzeichnungen nachzubessern. In diesem Zusammenhang sollten unbedingt die Begriffe „Unverwertbarkeit“ und „widerlegbar“ vom Gesetzgeber definiert werden.

An dieser Stelle ist festzuhalten, dass die internationale Anpassung noch nicht vollständig und zufriedenstellend ist. Für die Unternehmen ist es wichtig, dass sie eine globale Verrechnungspreisdokumentation, wenn nicht sogar eine eigene, für den gesamten Konzern gültige Verrechnungspreisrichtlinie erstellen können. Dies ist zu diesem Zeitpunkt wegen den vielen Besonderheiten in den deutschen Vorschriften nicht oder nur sehr schwer möglich.

Um die Folgen einer unverwertbaren Dokumentation zu vermeiden, wurde in der Literatur ein sogenannter Mindestumfang der Aufzeichnungen ermittelt. Dieser besteht aus einer Geschäftsbeziehungsübersicht, die etwa 50 Prozent der Geschäfte zu nahestehenden Personen im Ausland abdeckt, der Funktions- und Risikoanalyse des inländischen Steuerpflichtigen sowie einem Nachweis darüber, wie die Verrechnungspreise ermittelt und welche Methoden verwendet wurden. Weil jede Dokumentation einzelfallabhängig erstellt werden muss, ist solchen Empfehlungen mit Vorsicht zu begegnen. Demnach kann dies lediglich ein Richtwert sein. Der Steuerpflichtige muss seine Geschäfte konkret betrachten und daraus ableiten, welche Bestandteile seine Dokumentation enthalten muss. Auch sollte er unbedingt aus vergangenen Dokumentationen lernen und eventuelle Beanstandungen des Betriebsprüfers annehmen sowie seine Aufzeichnungen entsprechend anpassen.

Abschließend ist festzuhalten, dass die Dokumentationsvorschriften zu ungenau sind und einer internationalen Verrechnungspreisdokumentation entgegen stehen. Zudem wird bezweifelt, dass § 1 Abs. 1 AStG mit der Niederlassungsfreiheit gem. Art. 43 ff EGV n.F. und der Freiheit des Kapitalverkehrs gem. Art. 56 ff. EGV n.F. vereinbar ist. Ein Steuerpflichtiger, der Geschäfte mit nahestehenden Personen im Ausland betreibt, wird wegen des fiktiven Gewinnaufschlags steuerlich ungünstiger behandelt als ein Steuerpflichtiger, der vergleichbare Geschäfte im Inland tätigt.²⁴³ Das endgültige Urteil des BFH in dieser Sache sowie eventuelle Gesetzesänderungen und deren Umsetzung durch die Finanzverwaltung bleiben abzuwarten.

²⁴³ Vgl. BFH v. 21.06.2001, I B 141/00, BB 2001, S. 1620.

Anhang 1: Funktions- und Risikoanalyse

Funktions- und Risikoanalyse	
Sachverhalt	Informationsanforderung
Wertschöpfungsanalyse	<ul style="list-style-type: none"> • Grundsätzliche Charakterisierung: Entrepreneur, Strategieträger, Eigenhändler, Kommissionär, Agent
Kerngeschäft – Funktionen	<ul style="list-style-type: none"> • Forschung und Entwicklung • Design – Marketing – Werbung • Beschaffung • Produktionsprogrammplanung • Montage – Fertigung • Qualitätskontrolle • Verpackung • Lagerhaltung – Logistik • Vertrieb • Finanzierung • Garantieleistungen – Kundendienst • Sonstiges
Kerngeschäft – Risiken	<ul style="list-style-type: none"> • Leerkostenrisiko • Marktrisiko – Verwertungsrisiko • Transportrisiko • Währungsrisiko • Forderungsausfallrisiko • Produkthaftungsrisiko • Sonstiges
Zentralfunktionen	<ul style="list-style-type: none"> • Planungs-, Koordinierungs- und Kontrollfunktionen • Personalwesen • Finanzwesen • Buchhaltung • Rechts- und Steuerberatung
Wesentliche eingesetzte Wirtschaftsgüter	<ul style="list-style-type: none"> • Immaterielle Wirtschaftsgüter • Materielle Wirtschaftsgüter

Tabelle 4: Funktions- und Risikoanalyse²⁴⁴

²⁴⁴ Vgl. Fischer, W./Looks, C./im Schlaa, S., Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise - Bisherige Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und aktuelle Entwicklungen, in: BB 2007, S. 922.

Anhang 2: Begründung der Angemessenheit

Begründung der Angemessenheit	
Sachverhalt	Informationsanforderung
Grundlagen	<ul style="list-style-type: none"> • Verrechnungspreismethodik • Fremdvergleichsdaten einschließlich Analyse auf Vergleichbarkeit
Verrechnungspreisermittlung	<ul style="list-style-type: none"> • Preisvergleichsmethode: Vergleichbare Produkte, Einkaufs- bzw. Verkaufspreis, Zahlungsziele und Rabatte, Regelungen zu Garantieverpflichtungen • Wiederverkaufspreismethode: Rohgewinnspanne • Kostenaufschlagsmethode: Kostenbasis, Gewinnaufschlag • Profit-Split: Gesamtgewinn, Berechnungsunterlagen • Anpassungsrechnungen zum Ausgleich von Unterschieden zu Fremdvergleichsdaten • Verprobung der Daten
Erlössituation pro Produkt bzw. Produktlinie	<ul style="list-style-type: none"> • Umsatzerlöse • Einkäufe pro Lieferant • Betriebsergebnis und Rohgewinnspanne pro Lieferant bzw. Abnehmer • Renditekennziffern für Transaktionen mit verbundenen Unternehmen und fremden Dritten
Budgetplanungen	<ul style="list-style-type: none"> • Plandaten und Planrechnungen • Ursachen für Soll-Ist-Abweichungen • Maßnahmen bei Soll-Ist-Abweichungen
Vertragsanpassungen	<ul style="list-style-type: none"> • Verrechnungspreise • Sonstige Vertragskonditionen • Begründung einschließlich Schriftwechsel • Nachberechnungen
Verlustsituation	<ul style="list-style-type: none"> • Ursache von Verlusten • Maßnahmen zur Beseitigung von Verlustsituationen

Tabelle 5: Begründung der Angemessenheit²⁴⁵

²⁴⁵ Vgl. Fischer, W./Looks, C./im Schlaa, S., Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise - Bisherige Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und aktuelle Entwicklungen, in: BB 2007, S. 922.

Anhang 3: Struktur der Angemessenheitsanalyse gem. den VwG Verfahren

Struktur der Angemessenheitsanalyse gem. den VwG Verfahren:
Fremdvergleichsdaten, Preisvergleichsdaten, innerbetriebliche Daten
Ernsthaftes Bemühen
Aufzeichnungen von Informationen aus Datenbanken oder aus dem Internet
Bandbreiten und ihre Einengung
Planrechnungen aufgrund innerbetrieblicher Plandaten und aufgrund von Gewinnprognosen zur Festlegung von Verrechnungspreisen
Vergleichbarkeit
Nachträgliche Preisfestlegungen bzw. –anpassungen
Mehrjahresanalyse

Tabelle 6: Struktur der Angemessenheitsanalyse gem. den VwG Verfahren²⁴⁶

²⁴⁶ Vgl. Tz. 3.4.12 VwG Verfahren.

LITERATURVERZEICHNIS

- Altmeppen, Holger**, AktG § 311 Schranken des Einflusses, in: Goette, Wulf, Habersack, Mathias (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, 3. Aufl., München: Verlag C.H.Beck, 2010.
- Baumhoff, Hubertus**, Überprüfung internationaler Verrechnungspreise - Mitwirkungspflichten – Schätzung, in: Internationales Steuerrecht 2001, Heft 23, S. 745-753.
- Baumhoff, Hubertus**, Aktuelle Entwicklungen bei den internationalen Verrechnungspreisen, in: Internationales Steuerrecht 2003, Heft 1, S. 1-6.
- Baumhoff, Hubertus, Ditz, Xaver, Greinert, Markus**, Grundsätze der Dokumentation internationaler Verrechnungspreise nach der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV), in: Deutsches Steuerrecht 2004, Heft 5, S. 157-164.
- Baumhoff, Hubertus, Ditz, Xaver, Greinert, Markus**, Auswirkungen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, in: Deutsches Steuerrecht 2007, Heft 34, S. 1461-1467.
- Borstell, Thomas**, ABC der Verrechnungspreise, in: Vögele, Alexander (Hrsg.), Handbuch der Verrechnungspreise, 2. Aufl., München: Beck, 2004.
- Brähler, Gernot**, Internationales Steuerrecht, 6. Aufl., Wiesbaden: Springer, 2010.
- Braun, Georg, Hof, Markus**, Die Verrechnungspreisdokumentation vor dem Hintergrund der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, in: Internationales Steuerrecht 2005, Heft 2, S. 69-72.
- Brem, Markus, Tucha, Thomas**, Dokumentation von Verrechnungspreisen: zur Strukturierung der Angemessenheitsanalyse, in: Internationales Steuerrecht 2006, Heft 14, S. 499-504.
- Derlien, Ulrich, Weissinger, Andreas**, Praxishinweise zur Erstellung einer sachgerechten Verrechnungspreisdokumentation, in: Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling 2004, Heft 1, S. 5-8.
- Emmerich, Volker, Habersack, Mathias (Hrsg.)**, Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 6. Aufl., München: Verlag C.H.Beck, 2010.
- Engler, Gerhard**, Verrechnungspreise in der Rezession, in: Internationales Steuerrecht 2009, Heft 19, S. 685-691.

Ernst & Young, 2009 Global transfer pricing survey.

Finsterwalder, Oliver, Einkunftsabgrenzung bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen: Das BMF-Schreiben „Verwaltungsgrundsätze-Verfahren“, in: Deutsches Steuerrecht 2005, Heft 18, S. 765-770.

Fischer, Wolfgang Wilhelm, Looks, Christian, im Schlaa, Stefan, Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise – Bisherige Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und aktuelle Entwicklungen, in: Betriebs-Berater 2007, Heft 17, S. 918-923.

Fischer, Wolfgang Wilhelm, Looks, Christian, im Schlaa, Stefan, Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise – Aktuelle Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und zukünftige Entwicklungen, in: Betriebs-Berater 2010, Heft 4, S. 187-162.

Frischmuth, Markus, UntStRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG n.F., in: Internationales Steuerrecht 2007, Heft 14, S. 485-489.

Goette, Wulf, Habersack, Mathias (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, 3. Aufl., München: Verlag C.H.Beck, 2010.

Graf, Mathias, Die Verwaltungsgrundsätze Verfahren – Anmerkungen zum Entwurf eines BMF-Schreibens vom 18.10.2004, in: Internationales Steuerrecht 2005, Heft 5, S. 175-180.

Grützner, Dieter, Anforderungen an die Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO, in: Steuern und Bilanzen 2005, Heft 18, S. 792-798.

Habersack, Mathias, AktG § 311 Schranken des Einflusses, in: Emmerich, Volker, Habersack, Mathias (Hrsg.), Aktien- und GmbH-Konzernrecht, 6. Aufl., München: Verlag C.H.Beck, 2010.

Hervé, Yves, Bodenstein, Roland, Stock, Oliver, Dokumentation der Angemessenheit von Verrechnungspreisen in der Praxis – Teil I: Kostenaufschlagsmethode, in: Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling 2005, Heft 8, S. 169-173.

Hervé, Yves, Bodenstein, Roland, Stock, Oliver, Dokumentation der Angemessenheit von Verrechnungspreisen in der Praxis – Teil II: Preisvergleichsmethode, in: Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling 2005, Heft 9, S. 195-199.

Hervé, Yves, Bodenstein, Roland, Stock, Oliver, Dokumentation der Angemessenheit von Verrechnungspreisen in der Praxis – Teil III: Wiederverkaufpreismethode, in: Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling 2005, Heft 10, S. 221-226.

- Heuermann, Bernd (Hrsg.)**, Blümich, EStG – KStG - GewStG, 105. Aufl., München 2009.
- Isensee, Tobias**, Die Ermittlung des Verrechnungspreises bei Konzernvertriebsunternehmen, in: Internationales Steuerrecht 2001, Heft 21, S. 693-696.
- Jacobs, Otto H. (Hrsg.)**, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl., München: Beck, 2007.
- Joecks, Wolfgang, Kaminski, Bert**, Dokumentations- und Sanktionsvorschriften für Verrechnungspreise in Deutschland -Eine rechtliche Würdigung, in: Internationales Steuerrecht 2004, Heft 2, S. 65-72.
- Kahle, Holger**, Internationale Verrechnungspreise aus steuerlicher Sicht, in: Zeitschrift für Controlling und Management 2007, Heft 2, S. 96-101.
- Kaminski, Bert**, Verrechnungspreisbestimmung bei fehlendem Fremdvergleichspreis, 1. Aufl., Neuwied, Kriftel: Hermann Luchterhand, 2001.
- Kaminski, Bert, Strunk, Günter**, Analyse der aktuellen Rechtsprechung des BFH zur Verrechnungspreisbestimmung, in: Betriebs-Berater 2005, Heft 44, S. 2379-2382.
- Kroppen, Heinz-Klaus, Rasch, Stephan**, Die Aufzeichnungspflichten für internationale Verrechnungspreise, in: Neue Wirtschaftsbriefe: Direkt – Steuer- und Wirtschaftsrecht 2003, Heft 21, S. 999-1010.
- Küpper, Hans-Ulrich, Wagenhofer, Alfred (Hrsg.)**, Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, 4. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2002.
- Lenz, Martin, Fischer, Wolfgang Wilhelm, Schmidt, Michael**, Verwaltungsgrundsätze-Verfahren – Konsequenzen für die Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: Betriebs-Berater 2005, Heft 23, S. 1255-1259.
- Looks, Christian, Steinert, Ronald, Müller, Ralf**, Der Fremdvergleichsgrundsatz – Zur Frage der Maßgeblichkeit des § 1 Abs. 3 AStG für andere Berichtigungsvorschriften, in: Betriebs-Berater 2009, Heft 44, S. 2348-2352.
- Menck, Thomas**, AStG § 1 Berichtigung von Einkünften, Heuermann, Bernd (Hrsg.), Blümich, EStG – KStG - GewStG, 105. Aufl., München 2009.
- Naumann, Manfred, Förster, Hartmut**, Die neuen Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen, in: Neue Wirtschaftsbriefe: Direkt – Steuer- und Wirtschaftsrecht 2004, Heft 31, S. 2419-2432.

- Pahlke, Armin, König, Ulrich (Hrsg.)**, Abgabenordnung §§ 1 bis 368 Kommentar, 2. Aufl., München: Beck, 2009.
- Rasch, Stephan, Rettinger, Frederik**, Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, in: Betriebs-Berater 2007, Heft 7, S. 353-358.
- Schnorberger, Stephan**, Die Viererkette oder der Mindestumfang verwertbarer Verrechnungspreis-Dokumentation, in: Der Betrieb 2009, Heft 38, S. 2010-2016.
- Schreiber, Ulrich**, Besteuerung der Unternehmen, 2. Aufl., Berlin Heidelberg: Springer, 2008.
- Schreiber, Ulrich, Rogall, Matthias**, Internationale Verrechnungspreise, in: Küpper, Hans-Ulrich, Wagenhofer, Alfred (Hrsg.), Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, 4. Aufl., Stuttgart 2002.
- Schröer, André**, Entscheidungswirkungen steuerlicher Erfolgsabgrenzungsparadigmen bei multinationalen Unternehmen, in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 2004, Heft 56, S. 259-281.
- Steger, Johann**, Kosten- und Leistungsrechnung, 4. Aufl., München: Oldenbourg 2006.
- Vögele, Alexander, Vögele, Florence**, Vorschriften zur Verrechnungspreisdokumentation im SteVergAbG – Erste Antworten auf wesentliche Fragen, in: Internationales Steuerrecht 2003, Heft 13, S. 466-468.
- Vögele, Alexander (Hrsg.)**, Handbuch der Verrechnungspreise, 2. Aufl., München: Beck, 2004.
- Vögele, Alexander, Brem, Markus**, Die neue Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO: Systematik zu Aufbau und Struktur und Verrechnungspreisdokumentation, in: Internationales Steuerrecht 2004, Heft 2, S. 48-53.
- Wagenhofer, Alfred**, Verrechnungspreise, in: Küpper, Hans-Ulrich, Wagenhofer, Alfred (Hrsg.), Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, 4. Aufl., Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2002.
- Wehnert, Oliver, Brüninghaus, Dirk, Marx, Stephan, Andresen, Ulf, Hülster, Thomas, Beck, Stephan, Bodenmüller, Ralph, Wolff, Cornelia**, Dokumentation von Verrechnungspreislisten: Ausgewählte Aspekte der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren (Teil I), in: Internationales Steuerrecht 2005, Heft 20, S. 714-720.

- Wehnert, Oliver**, Verrechnungspreise und immaterielle Wirtschaftsgüter, in: Internationales Steuerrecht 2007, Heft 16, S. 558-561.
- Wellens, Ludger**, Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: Internationales Steuerrecht 2004, Heft 18, S. 655-660.
- Wellens, Ludger**, Fremdvergleichsgrundsatz nach OECD und nach deutschem Recht – Gleichzeitig Vorstellung des Diskussionsentwurfs der OECD hinsichtlich der Überarbeitung der Kapitel I und III der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie, in: Internationales Steuerrecht 2010, Heft 5, S. 153-157.
- Werra, Matthias**, Zweifelsfragen bei der Dokumentation von Verrechnungspreisen - zum Entwurf der Verwaltungsgrundsätze - Verfahren zur Einkunftsabgrenzung zwischen internationalen Unternehmen, in: Internationales Steuerrecht 2005, Heft 1, S. 19-23.
- Wilke, Kay-Michael**, Lehrbuch Internationales Steuerrecht, 10. Aufl., Herne: Neue Wirtschafts-Briefe, 2010.
- Wünsch, Doris**, AO § 90 Mitwirkungspflichten der Beteiligten, in: Pahlke, Armin, König, Ulrich (Hrsg.), Abgabenordnung §§ 1 bis 368 Kommentar, 2. Aufl., München: Beck, 2009.

RECHTSPRECHUNGSVERZEICHNIS

Gericht	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
BFH	Urteil vom 16.03.1967	I 261/63	BStBl III 1967, S. 626
BFH	Urteil vom 21.6.2001	I B 141/00	Betriebsberater 2001, Heft 32, S. 1620
BFH	Urteil vom 17.10.2001	I R 103/00	BStBl II 2004, S. 171



Ilmenauer Schriften zur Betriebswirtschaftslehre

**Institut für Betriebswirtschaftslehre der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der
Technischen Universität Ilmenau**

www.tu-ilmenau.de/is-ww

Herausgeber

Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Norbert Bach
Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Gernot Brähler
Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Gerrit Brösel
Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Katja Gelbrich
Jun.-Prof. Dr. rer. pol. David Müller
Univ.-Prof. Dr. rer. pol. habil. Rainer Souren

ISSN 2192-4643

URN [urn:nbn:de:gbv:ilm1-2011200337](https://nbn-resolving.org/urn:nbn:de:gbv:ilm1-2011200337)

www.tu-ilmenau.de